

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Petra Nožinová

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vykazování dlouhodobého majetku podle českých účetních standardů a podle  
mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti s ručením omezeným

Accounting for fixed assets according to Czech accounting standards and International  
Financial Reporting Standards in limited liability company

Student:

Bc. Petra Nožinová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Nožinová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: Vykazování dlouhodobého majetku podle českých účetních standardů a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti s ručením omezeným  
Accounting for Fixed Assets According to the Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards in Limited Liability Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Základní aspekty dlouhodobého majetku a jeho klasifikace
  3. Charakteristika společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.
  4. Aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha. 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

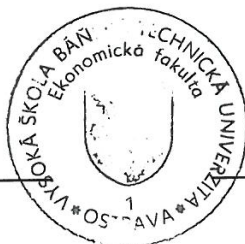
Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



---

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, mimo přílohy č. 1 - 3, které mi byly dány k dispozici, vypracovala samostatně.

26. dubna 2013

Petra Máňanová

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Základní aspekty dlouhodobého majetku a jeho klasifikace .....</b>	<b>7</b>
2.1	Vymezení dlouhodobého majetku .....	7
2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	8
2.3	Dlouhodobý hmotný majetek .....	12
2.4	Dlouhodobý finanční majetek .....	15
2.5	Způsoby pořízení dlouhodobého majetku .....	16
2.6	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku prostřednictvím finančního leasingu	17
2.7	Způsoby oceňování dlouhodobého majetku.....	18
2.8	Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku .....	19
2.9	Zařazování dlouhodobého majetku do užívání.....	20
2.10	Opotřebení dlouhodobého majetku.....	21
2.11	Účetní odpisy .....	21
2.11.1	Rovnoměrné odpisování .....	22
2.11.2	Komponentní odpisování.....	23
2.11.3	Výkonové odpisy.....	23
2.12	Daňové odpisy .....	24
2.12.1	Rovnoměrné (lineární) odpisování.....	25
2.12.2	Zrychlené (degresivní) odpisování.....	26
2.12.3	Mimořádné odpisy.....	26
2.12.4	Technické zhodnocení .....	27
2.13	Inventarizace dlouhodobého majetku .....	27
2.14	Opravné položky k dlouhodobému majetku .....	29
<b>3</b>	<b>Charakteristika společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.....</b>	<b>30</b>
3.1	Vznik a historie společnosti .....	30
3.2	Předmět podnikání .....	31
3.3	Organizační struktura ke dni 31. 12. 2012 .....	32
3.4	Vedení společnosti, zaměstnanci a statutární orgány .....	33
3.5	Politika společnosti a vztahy s veřejností.....	34
3.6	Certifikovaný integrovaný systém společnosti BorsodChem MCHZ, s. r.o.....	35
3.7	Ověření účetní závěrky auditorem.....	36
3.8	Ochrana životního prostředí .....	36
3.9	Vedení účetnictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. ....	37

3.10	Dlouhodobý hmotný majetek společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. ....	38
3.11	Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. ....	40
3.12	Vybrané ukazatele finanční analýzy .....	41
<b>4</b>	<b>Aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.....</b>	<b>43</b>
4.1	Harmonizace účetnictví a její vývoj .....	43
4.1.1	Základní principy účetního systému IFRS .....	46
4.1.2	Koncepční rámec IFRS.....	47
4.2	IFRS 1 První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. ....	47
4.3	IFRS 5 Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti.....	52
4.4	IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.....	54
4.4.1	Náhradní díly.....	55
4.4.2	Komponentní odpisování.....	56
4.5	IAS 17 Finanční leasing .....	58
4.6	IAS 38 Nehmotná aktiva .....	60
4.6.1	Systém kontroly životního prostředí REACH ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. ....	62
4.7	IAS 40 Investice do nemovitostí .....	63
4.8	Přehled základních rozdílů mezi českou legislativou a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku .....	66
<b>5</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>70</b>
	<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>72</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>75</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Současná ekonomická situace je charakteristická svou globalizací, rostoucím pohybem kapitálu a zavedením volného trhu. Rozdíly v národních účetních politikách a předpisech jsou tak zásadní, že způsobují problémy v oblasti srovnávání účetních informací a hodnocení finanční situace účetní jednotky. Z tohoto důvodu sílí tendence k harmonizaci mezinárodního účetnictví, jelikož každý stát, ať už se nachází v Evropské unii či nikoli má svá vlastní účetní pravidla, způsoby oceňování, odpisování a vykazování. Je proto nutné, aby se jednotlivé účetní výkazy a ekonomiky sladily a investoři tak měli pravdivé, nikoliv nadhodnocené informace o finanční situaci účetní jednotky. V případě nepravdivých informací by investoři přestali investovat, banky půjčovat finanční kapitál, nefungoval by výrobní proces a celé hospodářství by tak začalo postupně stagnovat.

Jednou z možností harmonizace účetnictví je zavádění mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, díky nimž jsou účetní metody u všech účetních jednotek shodné, investoři tak mohou porovnávat finanční výkazy a zlepšují se ekonomická rozhodování a zvyšují se investice. V této práci je kladen důraz na nutnost velkých firem a korporací vykazovat účetnictví a účetní závěrku podle mezinárodních standardů, aby mohla obstát na mezinárodním trhu. S globalizací ekonomiky a volným pohybem kapitálu, služeb a osob je zavedení mezinárodních standardů pro firmu značnou výhodou. Díky srovnatelnosti účetních výkazů a harmonizaci účetnictví tak může česká firma konkurovat nejen na tuzemském trhu, ale i na světovém. Dopad harmonizace na české účetnictví je stále výraznější a včasná reakce poskytne v budoucnu připraveným podnikům již zmíněnou konkurenční výhodu.

Cílem této diplomové práce je charakterizovat jednotlivé aspekty dlouhodobého majetku z pohledu českých účetních předpisů, vymezit jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, způsoby pořízení, oceňování a vyřazování. Zároveň je v praktické části charakterizována specifická oblast vykazování dlouhodobého majetku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a jednotlivé standardy týkající se dlouhodobého majetku jsou aplikovány ve vybrané společnosti BorsodChem MCHZ, s.r. o.

První kapitola se zabývá dlouhodobým majetkem z pohledu českých účetních předpisů. Zaměřuje se především na jeho vymezení, způsoby odpisování, oceňování, vyřazení a postupy účtování majetku. Majetek je v této kapitole vymezen z účetního i daňového pohledu, jsou zde vymezeny povinnosti účetní jednotky při evidenci a inventarizaci dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek, jako jedna z podstatných složek rozvahy je pro



firmu z hlediska finanční stránky velmi významnou položkou, tudíž je opodstatněné věnovat mu celou první kapitolu.

Část druhá popisuje vybranou společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. Jsou zde uvedeny základní informace o společnosti jako jsou vznik, historie a předmět podnikání. V této části je dále popsána organizační struktura společnosti, její vedení a důraz je kladen také na ochranu životního prostředí, která se stává klíčovou ve 21. století a zvyšuje podniku společenskou prestiž. Druhá kapitola rovněž charakterizuje, jakým způsobem společnost vykazuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jeho strukturu a způsob vedení účetnictví. V závěru této části jsou uvedeny vybrané ukazatele finanční analýzy a finanční plány společnosti v budoucnosti.

Poslední kapitola se věnuje aplikaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. Je zde nastíněn další vývoj harmonizace ve světě a v České republice. Vybrané standardy týkající se dlouhodobého majetku jsou nejdříve popsány teoreticky, poté jsou zjištěné poznatky prakticky aplikovány na vybranou společnost. Byla zde vysvětlena problematika spojená s přechodem z českého účetnictví na účetnictví mezinárodní a úkony, které musela společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. provést. V závěru kapitoly bylo provedeno stručné srovnání jednotlivých standardů, poukázání na nejdůležitější rozdíly ve vykazování podle české legislativy a legislativy mezinárodní. Výsledným výstupem je tabulka zobrazující pohyby dlouhodobého majetku vykazované podle IAS/IFRS a podle české legislativy.

Při zpracování této diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy, syntézy a srovnání. V teoretické části se jednalo především o popisnou metodu a analýzu jednotlivých způsobů oceňování a vykazování majetku. V praktické části byla použita metoda syntézy, kdy jednotlivé teoretické poznatky byly sjednoceny a aplikovány na vybranou společnost. V závěru práce byla použita metoda komparace, kdy byly srovnány mezinárodní standardy účetního výkaznictví a česká legislativa v oblasti dlouhodobého majetku.

## 2 Základní aspekty dlouhodobého majetku a jeho klasifikace

V každé účetní jednotce využívají podnikatelé ke své podnikatelské činnosti dlouhodobý a oběžný majetek, aby mohla firma vyrábět a tím dosahovat zisku. Majetek dlouhodobý se dále dělí na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční, což je možné nalézt v prováděcí vyhlášce k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb.<sup>1</sup> Dlouhodobý majetek je rovněž vymezen v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kde v § 24 – 28 jsou definovány způsoby oceňování majetku a v § 29 – 30 je vymezena inventarizace majetku a závazků. Základní postupy účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou uvedené v Českých účetních standardech, konkrétně Český účetní standard 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a Český účetní standard 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

I v některých dalších standardech je možné aplikovat danou problematiku na dlouhodobý majetek, zejména ČÚS č. 004 – Rezervy, ČÚS č. 005 Opravné položky a ČÚS | č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Existují dva způsoby jak pohlížet na majetek, členění majetku podle druhu, a majetek jako zdroj krytí. Pro účely této práce je nutné pohlížet na majetek především z hlediska druhu.

### 2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek představuje pro účetní jednotku významnou položku aktiv. Obecně jsou z účetního hlediska aktiva chápána jako součást podniku, které mu mají přinášet ekonomický prospěch, jsou ocenitelné v peněžních jednotkách a jsou výsledkem minulých transakcí. Dlouhodobý majetek patří mezi tzv. fixní aktiva s dobou použitelnosti delší než jeden rok. „*Dobou použitelnosti se rozumí dle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.*“<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

<sup>2</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, § 6 odst. 1

Dlouhodobý majetek se člení na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý majetek se zobrazuje ve finančních výkazech v rozvaze na straně aktiv a kromě toho se na straně aktiv účtují oprávky jako položky snižující pořizovací hodnotu dlouhodobého majetku. Ve směrné účtové osnově jsou pro dlouhodobý majetek vymezeny tyto třídy, které mohou být dále rozděleny na konkrétní účty:

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

03 – Dlouhodobý nehmotný majetek neodpisovaný

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Je důležité podotknout, že dlouhodobý majetek se nespotřebovává tak jako majetek oběžný, ale postupně se opotřebovává, což vyjadřují odpisy, kterým se podrobně věnuje další kapitola o odpisování majetku.

## **2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek<sup>3</sup>**

Dlouhodobý nehmotný majetek, který je charakteristický svou nehmotnou podstatou obsahuje zejména majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního pohledu zahrnuje zejména licence, software, patenty, ocenitelná práva, firemní značku. Jedná se o majetek zařazený do účtové třídy 01:

---

<sup>3</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

011 Zřizovací výdaje

012 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a odborné činnosti

013 Software

014 Ocenitelná práva

015 Povolenky na emise a preferenční limity

016 Goodwill

019 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

### **Zřizovací výdaje**

Výdaje spojené se založením nového podniku (soudní, správní a notářské poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za poradenské služby, provize, nájemné, mzdy) až do okamžiku zápisu do obchodního rejstříku. Dále se jedná o platby, které účetní jednotka hradí jiné fyzické či právnické osobě a souvisejí se zahájením podnikatelské činnosti. Za zřizovací výdaje se nepovažují náklady na reprezentaci a výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku či výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva. Tyto výdaje se odepisují od 1. 1. 2004 dle ZDP rovnoměrně nejvýše po dobu 60 měsíců.<sup>4</sup>

### **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a odborné činnosti**

Nejen receptury, projekty, postupy, které byly nabyté od externího dodavatele k vlastnímu užití, ale také projekty vytvořeny samostatně vlastní činností pro opakovaný prodej patří mezi nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Doba odpisování je dle ZDP stanovena časově v délce 36 měsíců rovnoměrně.

### **Software**

Dalším druhem dlouhodobého nehmotného majetku je programové vybavení, software vytvořený samostatně vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo nabyté od jiných osob. Součástí pořizovací ceny softwaru jsou také náklady spojené s tvorbou webových stránek a doba odpisování činí dle ZDP 36 měsíců.

---

<sup>4</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

## Ocenitelná práva

Od roku 2001 tvoří ocenitelná práva, která představují výrobně-technické poznatky (licence, patenty, autorská i průmyslová práva, ochranné známky, know-how), samostatnou skupinu dlouhodobého nehmotného majetku, dále jen DNM. Doba odpisování ocenitelných práv a jiných předmětů průmyslového a duševního vlastnictví činí dle ZDP 72 měsíců mimo audiovizuální díla, jež se odepisují pouze 18 měsíců rovnoměrně.

## Goodwill

Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku jako celku a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky je kategorií nehmotného majetku teprve od roku 2003. Z účetního hlediska se goodwill odepisuje rovnoměrně po dobu 5 let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů.

*„Záporný goodwill se dle § 6 odst. 3 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 k účetnictví odepisuje rovnoměrně pět let od nabytí podniku nebo jeho části do výnosů, v případě přeměny společnosti se tento goodwill odepisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny. Účetní jednotka může rozhodnout o době odpisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců; tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní závěrce. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování.“<sup>5</sup>*

Podle zákona o daních z příjmů<sup>6</sup> se za nehmotný majetek od 1. 1. 2004 nepovažuje goodwill a tudíž jej není možné daňově odepisovat.

## Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

Mezi jiný dlouhodobý nehmotný majetek se považují preferenční limity<sup>7</sup> a povolenky na emise, ale pouze z účetního hlediska. Z pohledu zákona o daních z příjmů dle § 32a, odst. 2 se povolenky na emise a preferenční limity za dlouhodobý nehmotný majetek nepovažují.

Emisní povolenky jako nástroj vedoucí ke snížení emise skleníkových plynů funguje od roku 2005. Povolenkou se rozumí majetková hodnota, která se rovná právu vlastníka,

<sup>5</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, § 6 odst. 3d

<sup>6</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 32a, odst. 2

<sup>7</sup> Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

provozovatele zařízení, vypustit do ovzduší škodlivé látky oxidu uhličitého CO<sub>2</sub>. Státy, které nevyužijí emisní povolenky v plné výši, je mohou prodat jiné zemi, čímž ji pomůžou splnit její závazky. Jedná se vždy o dlouhodobý nehmotný majetek bez ohledu na výši jejich ocenění. Mezi preferenční limity patří především limity prémiových práv, individuální referenční množství mléka a také individuální produkční kvóty.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se také považuje technické zhodnocení v částce přesahující 40 000,- Kč, jak uvádí ZDP při splnění dalších podmínek, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel k dlouhodobému majetku, o kterém však neúčtuje. Dlouhodobým nehmotným majetkem naopak nejsou průzkumy trhu, znalecké posudky, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systémů jakosti a software pro řízení technologie<sup>8</sup>.

### **Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska**

Z daňového hlediska musí být pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku splněna určitá kritéria. Dle § 32a, odst.1 ZDP se za nehmotný majetek považují: „*Zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (dále jen "nehmotný majetek"), pokud*

*a) byl*

*1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo*

*2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a*

*b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a*

*c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.<sup>9</sup>*

---

<sup>8</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG. 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

<sup>9</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 32a, odst. 1

## 2.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek patří v účetních jednotkách k rozmanitému a druhově velmi bohatému majetku. Dle zákona o účetnictví<sup>10</sup> se hmotný majetek člení na majetek odpisovaný a neodpisovaný, jak zobrazuje **příloha č. 1** - účtový rozvrh pro podnikatele<sup>11</sup>.

Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje nemovitosti, což jsou veškeré pozemky, stavby a budovy spojené se zemí pevným základem a věci movité, především samostatné movité věci a zvířata. Tento majetek se účtuje na straně aktiv na rozvahových účtech skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Pro případnou tvorbu opravných položek se používá účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, které obsahují pasivní rozvahové účty.

### Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek – odpisová skupina 02

021 Stavby

022 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 Pěstitelské celky trvalých porostů

026 Dospělá zvířata a jejich skupiny

029 Jiný dlouhodobý hmotný majetek

#### Stavby

Stavby patří do kategorie hmotného majetku vždy bez ohledu na cenu pořízení a dobu užitelnosti. Mezi stavby se řadí také stavby mající charakter dočasných staveb, které se však řídí jiným principem odpisování a stavby v režimu staveniště. Dále se na účet 021 účtují budovy, technická rekultivace, byty a nebytové prostory a otvírky nových lomů a hlinišť [13]. Podle daňového zákona mezi stavby není možné zařadit oplocení, zajišťující lesní výrobu či provozní důlní díla, jejichž definice je podrobně obsažena v Pokynu D-300.

### Samostatné movité věci a soubory movitých věcí<sup>12</sup>

Další podskupinou hmotného majetku odpisovaného jsou samostatné movité věci mezi které patří stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky a soubory movitých věcí

<sup>10</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

<sup>11</sup> Business.center.cz: účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. [online]. [cit. 2013-01-27]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>.

<sup>12</sup> PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 303 s. ISBN 978-80-7263-660-0

s pořizovací cenou nad 40 000,- Kč a dobou použitelnosti jeden rok. Souborem se rozumí dílčí část výrobního celku, kdy jednotlivé části nemusí dosahovat hodnoty 40 000,- Kč. Soubory movitých věcí se zařazují do odpisové skupiny dle funkčního předmětu, čímž může vzniknout značná úspora při odpisování ostatních částí, které by patřily do vyšší odpisové skupiny.

### **Pěstitelské celky trvalých porostů**

Bez ohledu na vstupní cenu patří mezi hmotný majetek také pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky. *„Pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky se rozumějí*

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,*
- b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,*
- c) chmelnice a vinice.“<sup>13</sup>*

### **Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Opět zde patří dospělá zvířata a jejich skupiny např. hejna a stáda, jejichž cena přesahuje 40 000,- Kč, čímž došlo ke sjednocení účetního a daňového pohledu. Jsou to zejména plemenná zvířata jako skot, koně, ovce, husy a hospodářsky využívané chovy jako mufloni, daňci, jeleni a ostatní. Pokud hranici ocenění tento majetek nesplňuje, účtuje se o dospělých zvířatech jako o zásobách.

### **Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

*„Jiným majetkem se podle zákona o daních z příjmů rozumí*

- a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f),*
- b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,*
- c) výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu*

---

<sup>13</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 29 odst. 9



*s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.*“<sup>14</sup>

Výše uvedený majetek se odepisuje dle odpisového plánu a metody odpisování, tudíž ovlivňuje hospodářský výsledek odpisy uvedenými na účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Neodpisovaný dlouhodobý majetek je typický jeho vzrůstající hodnotou v závislosti na čase. Hodnota určitých uměleckých předmětů, sbírek, obrazů či pozemků může s časem nabývat na hodnotě, tudíž se řadí mezi majetek neodpisovaný. Výsledek hospodaření tedy není ovlivňován prostřednictvím odpisů, ale až okamžikem jeho vyřazení z důvodu prodeje, darování či převodu do osobního vlastnictví. DHM neodpisovaný se zachycuje na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný a pro případné opravné položky se používá účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, obsahující pasivní rozvahové účty.

### **Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek – odpisová skupina 03**

031 Pozemky

032 Umělecká díla a sbírky

#### **Pozemky**

Jelikož se pozemky řadí do neodpisovaného majetku a patří mezi nemovitosti, jsou hmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění. Pokud jsou v evidenci majetku pozemky určené k prodeji, účtuje se o pozemku jako o zboží.

#### **Umělecká díla a sbírky**

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování jsou rovněž krom pozemků také umělecká díla, sbírky, obrazy, drahé kovy, jejichž cena s postupem času roste.

### **Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska**

Podle zákona o daních z příjmů dle § 26 odst. 2 se „*hmotným majetkem rozumí*

---

<sup>14</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 26 odst. 3

- a) *samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,*
- b) *budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem*
- c) *stavby, s výjimkou*
- 1. provozních důlních děl,*
  - 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výšku 5 m*
  - 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,*
- d) *pěstelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené v odstavci 9,*
- e) *dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,*
- f) *jiný majetek*<sup>15</sup>

## **2.4 Dlouhodobý finanční majetek**

Dlouhodobý finanční majetek je vymezen v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a vzhledem k časovému hledisku držby, vypořádání, splatnosti či inkasa tohoto majetku je zařazen do dlouhodobého majetku. Patří sem zejména podíly v ovládaných a řízených osobách, podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, půjčky a úvěry, jiný dlouhodobý finanční majetek či pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

Podstatnou část finančního majetku tvoří dlouhodobé cenné papíry a podíly (akcie, dluhopisy), které vyjadřují majetkovou účast účetní jednotky v jiné účetní jednotce a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Tento majetek se oproti hmotnému a nehmotnému majetku neodepisuje a oceňuje se k okamžiku uskutečnění účetního případu pořizovací cenou (vč. emisního ážia). Součástí pořizovací ceny jsou vedlejší náklady související s pořízením CP např. různé poplatky a provize makléřům, poradcům, burzám či znalcům. Do pořizovací ceny cenných papírů však nelze zahrnout úroky z úvěrů na pořízení CP a náklady spojené s držbou CP a podílů.

---

<sup>15</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 26, odst. 2

Účetní operace související s DFM jsou podrobněji vymezeny v ČÚS č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly a ČÚS č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek. V účtovém rozvrhu pro podnikatele je pro finanční majetek vymezena skupina 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*. Pořízení dlouhodobého finančního majetku se účtuje buď přímo na vrub příslušných účtů účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* nebo na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, čímž dochází ke komplementaci pořizovací ceny cenných papírů.

Snížení DFM se uskutečňuje pak dle ČÚS č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek<sup>16</sup> jeho prodejem, inkasem splatných cenných papírů, splacením úvěru, půjčky, darováním či odpisem ztrátové pohledávky ve prospěch účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*.

## **2.5 Způsoby pořízení dlouhodobého majetku**

Účetní jednotky mají několik možností, jak pořídit dlouhodobý majetek. Jednotlivé způsoby pořízení pak mohou mít rozdílné dopady na oceňování majetku či na odpisování a tím dopady na celkové hospodaření firmy. Mezi základní způsoby pořízení patří nákup, vytvoření vlastní činností, leasing, darování, dědění, převod z osobního vlastnictví, nabytí majetku vkladem od jiné osoby či jeho nové zjištění. Okamžikem pořízení dlouhodobého majetku je okamžik, kdy na kupujícího přechází veškerá práva a rizika související s jeho pořízením. V případě pořizování nemovitostí se pak okamžikem pořízení rozumí den doručení návrhu na zápis vkladu do Katastru nemovitostí.

Nejčastějším způsobem pořízení majetku je nákup majetku buď v hotovosti či na fakturu přijatou, kdy firmě vzniká závazek. Vlastní činností se pak rozumí veškerá činnost, která je spjata s uvedením majetku do provozuschopného stavu. Firma si sama postaví výrobní prostory, vyrobí si stroje, náčiní atd. Majetek je možné nabýt také bezúplatně, tedy darováním. Může se jednat o sponzorské dary, dary od státu na podporu ochrany životního prostředí, dary dceřiné společnosti od mateřské apod. Při převodu z osobního vlastnictví podnikatel vloží do podnikání svůj majetek. Většinou se jedná o majetek hmotné povahy – osobní automobil a jiné dopravní prostředky, osobní počítač, pracovní nástroje. V některých případech může podnikatel vložit i nemovitosti či pozemky, na kterých se budu uskutečňovat podnikatelská činnost.

---

<sup>16</sup> Český účetní standard 014 – Dlouhodobý finanční majetek

Každý společník je povinen se účastnit na základním kapitálu svým vkladem. Ten může být v peněžité i nepeněžité formě a může tak vložit do podniku zásoby, pohledávky, movitý i nemovitý majetek. Novým zjištěním majetku se rozumí majetek, který doposud účetní jednotka nezahrnula do svého účetnictví. Může se jednat o majetek, který se u nás začal evidovat teprve v posledních letech.

## **2.6 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku prostřednictvím finančního leasingu <sup>17</sup>**

Finanční leasing, který představuje bezesporu častý způsob pořízení majetku, patří mezi vztahy nájemní se kterými je spojena řada složitých transakcí a vykazování. Leasing je obecně specifická forma financování majetku, kdy nájemce užívá majetek za úplatu a pronajímatel je právním vlastníkem majetku. Z finančního hlediska to znamená, že nájemce může majetek užívat i bez hotových peněz k dispozici či vyřízení úvěru na jeho pořízení. Podle smluvního ujednání týkající se ukončení leasingové smlouvy se leasing člení na leasing operativní, krátkodobý, kdy se pronajatý majetek vrací zpět pronajímateli a leasing finanční, který znamená nabytí vlastnického práva uživatele s následnou koupí najatého hmotného majetku. Při pořízení majetku na finanční leasing je pak nájemce zodpovědný za veškerá rizika související s užíváním tohoto majetku, nicméně má také právo užívat z něj prospěch. Kdežto u operativního leasingu se na nájemce nepřevádí veškerá rizika a prospěch související s majetkem a nájemní období je podstatně kratší než předpokládaná doba životnosti pronajímaného majetku. Díky tomu se operativní leasing považuje za klasický nájem.

Pohlížet na finanční leasing je možné ze dvou hledisek, z účetního i daňového. Z účetního hlediska se náklady, které nájemci vznikají z titulu nájemného, účtují na vrub příslušné nákladové skupiny 51, většinou se pak používá účet 518 – Ostatní služby. Najatý majetek je pak účetní jednotka povinna účtovat ve své podrozvahové evidenci po celou dobu trvání nájmu a nájemné se účtuje formou časového rozlišení, což znamená postupné rozpouštění nákladů připadající na dané období. Finanční leasing je také typický svou první zvýšenou splátkou, tzv. akontací, která činí obvykle 10 % předávací ceny předmětu leasingu.

Nájemné z finančního leasingu a odpisy lze uznat také z daňového hlediska při splnění daňových podmínek dle ustanovení § 24 odst. 4 ZDP: *„Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že*

*a) doba nájmu hmotného majetku činí alespoň minimální dobu,*

---

<sup>17</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 1. vyd. Praha MERITUM. 2012. 736 s. ISBN 978-80-7357-744-5.

b) po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném,

c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník odkoupený majetek do svého obchodního majetku.<sup>18</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že účetní jednotky, pronajímatelé i nájemci musí brát při uplatňování daňových nákladů souvisejících s finančním leasingem zřetel dobu uzavírání leasingových smluv. Ta nesmí být nižší než minimální doba odpisování hmotného majetku, jež je předmětem leasingu. Následné rozdíly mezi účetními náklady a daňově akceptovatelnými náklady se musí vypořádat k datu účetní závěrky.

Jako základní výhody finančního leasingu lze uvést především možnost pořídit si majetek bez nutnosti peněžních prostředků ve výši celé pořizovací ceny, sjednání leasingu je většinou administrativně i časově méně náročnější, leasingové splátky se stávají daňově uznatelným nákladem a majetek je zdrojem zisku, čímž je možné pokrýt cenu leasingu.

Leasing však bývá poněkud finančně náročnější než jiná forma financování majetku, majetek je po dobu trvání leasingové smlouvy ve vlastnictví pronajímatele a v případě finančních obtíží může být předmětem konkurzního řízení, což lze chápat jako nevýhody.

## 2.7 Způsoby oceňování dlouhodobého majetku

Účetní jednotky jsou povinny ocenit majetek dle § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví „k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahové dne, nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje“.<sup>19</sup>

Jednotlivé složky majetku se dle § 25 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví oceňují pořizovacími cenami, u hmotného majetku vytvořeného vlastní činností vlastními náklady a v případech bezúplatného nabytí majetku reprodukční pořizovací cenou.

V případě pořízení majetku na fakturu přijatou, tedy dodavatelským způsobem se vstupní cena stanoví jako cena pořízení plus veškeré náklady spojené s pořízením viz vzorec (2.1). Cenou pořízení se rozumí dle § 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“<sup>20</sup>. Mezi související

<sup>18</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 24 odst. 4

<sup>19</sup> Zákon č. 583/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 24 odst. 2

<sup>20</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 25 odst. 5

náklady patří zejména náklady na dopravu stroje, zařízení, projektová dokumentace, instalace majetku, montáž popřípadě demontáž, správní poplatky, platby za expertízy, za přípravné práce či poplatek za registraci osobního automobilu. Tyto náklady vstupují do pořizovací ceny a ze součtové částky se pak majetek odepisuje. Součástí vedlejších pořizovacích nákladů za žádných okolností nejsou náklady na opravu a udržování, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, daň z nemovitostí a z převodu nemovitostí, náklady na biologickou rekultivaci aj.

### Vzorec pro výpočet pořizovací ceny

(2.1)

$POC = \text{cena pořízení} + \text{vedlejší pořizovací náklady}$
---

Při nabytí majetku darováním či děděním a při vkladu majetku z osobního vlastnictví do podnikání se majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenou se dle § 25 odst. 5 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., „rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje“.<sup>21</sup> Tento způsob oceňování se používá v případě, kdy o majetku není znám pořizovací doklad a není možné stanovit pořizovací cenu. Reprodukční pořizovací cena se stanoví znaleckým posudkem, odhadcem k datu účtování majetku. Odpisy se pak počítají z této reprodukční pořizovací ceny. Rovněž je možné použít RPC při inventarizačním přebytku, u majetku nově zjištěného a v účetnictví nezachyceného.

Majetek pořízený vlastní činností se pak oceňuje vlastními náklady, kdy firma sečte veškeré prokazatelné náklady vynaložené při výrobě. Do nákladů se zahrnují dodavatelské faktury za nákup materiálu, za jeho dopravu, mzdy výrobních dělníků apod. Vynaložené náklady se do pořizovací ceny aktivují vyjmutím z nákladů.

## 2.8 Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku

Pokud nastane v podniku situace, kdy je majetek již úplně opotřeben, zničen, ztracen, poškozen či je již pro účetní jednotku nepotřebný, je potřeba jej vyřadit. Aby účetní jednotka mohla o vyřazení účtovat, musí nejdříve rozdělit proces vyřazení do dvou fází. Nejdříve se musí doúčtovat zůstatková cena vyřazeného majetku a teprve poté se může 100 % odepsaný majetek vyřadit v pořizovací ceně.

Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku může nastat dle ČÚS 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek zejména „prodejem, likvidací,

<sup>21</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 25 odst. 5

*bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání.*<sup>22</sup>

Účetní operace související s vyřazením majetku se účtují na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 – *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* a 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*.

Vždy musí dodle ČÚS 013 k doúčtování „*zůstatkové ceny na vrub příslušného účtu účtových skupin v závislosti na způsobu vyřazení majetku dle ČÚS 013:*

- a) 54 - Jiné provozní náklady v případě prodeje, v případě bezúplatného převodu a v případě manka nebo škody,*
- b) 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů v případě likvidace,*
- c) 36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva v případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva,*
- d) 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy v případě delimitace, popřípadě restituce majetku státního podniku a*
- e) 49 - Individuální podnikatel v případě převodu z podnikání do osobního užívání a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.*“

## **2.9 Zařazování dlouhodobého majetku do užívání<sup>23</sup>**

Okamžik zařazení dlouhodobého majetku do užívání je rozhodný nejen pro přesné stanovení vstupní ceny, ale rovněž pro zahájení řádného odpisování. Teprve v souladu s účetními předpisy a uvedením majetku do způsobilého stavu k užívání se dané aktivum stává dlouhodobým majetkem se všemi náležitostmi. Dle § 6 odst. 8 vyhlášky<sup>24</sup> se „*Dlouhodobým nehmotným majetkem stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a*

<sup>22</sup> Český účetní standard 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

<sup>23</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG. 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

<sup>24</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

*povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.*“ Podobné předpoklady platí pro dlouhodobý hmotný majetek, kdy musí dojít k dokončení věci a splnění technických funkcí pořizované věci. Z účetního hlediska se uvedení majetku do užívání po splnění podmínek pro užívání používají příslušné majtkové účty 01/02 a účty pořízení majetku 041/042.

## **2.10 Opotřebení dlouhodobého majetku**

Podstatná část dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku se postupným používáním opotřebovává a po určité době se musí stávající majetek vyřadit a nahradit majetkem novým. Opotřebení, ke kterému dochází, může být buď fyzické, které vzniká vlivem používání majetku (výrobní činností, přírodními vlivy) a morální, kdy se majetek stává zastaralým a díky technickému rozvoji existuje již novější typ majetku. S opotřebením úzce souvisí odpisy, které vyjadřují postupné opotřebení dlouhodobého majetku a trvalé snížení hodnoty majetku. Jsou to náklady, do kterých se postupně převádí hodnota majetku a jejich uznatelnost závisí na splnění určitých podmínek.

## **2.11 Účetní odpisy**

Podle zákona o účetnictví<sup>25</sup> se opotřebení majetku vyjadřuje podle účetních odpisů, které zobrazují skutečné opotřebení majetku. Je tedy na každé účetní jednotce, jakou metodu zvolí, nicméně by zvolená metoda měla korespondovat s mírou opotřebení. Účetní jednotky jsou pak povinny sestavovat odpisový plán, který zobrazuje soupis veškerého odpisovaného majetku ve firmě a je součástí vnitropodnikových účetních směrnic. Zvolený způsob odpisování se pak zapíše do příslušné části vnitřní směrnice a na inventární kartu každého majetku. Odpisy majetku se počítají za celou dobu jeho ekonomické životnosti, tedy po dobu, kdy je majetek schopen přinášet užitek, vyrábět výrobky atd. Ekonomická a fyzická životnost jsou však zpravidla rozdílné, fyzické bývá většinou delší. Základem pro odpisování je vstupní cena, za kterou byl majetek pořízen v účetnictví, z níž se pak počítá příslušné procento opotřebení. Sazby účetních odpisů si rovněž podnik volí sám, vychází buď z doby upotřebitelnosti dlouhodobého majetku nebo z celkového výkonu. Při stanovení roční odpisové sazby na základě doby použitelnosti se vychází ze vztahu dle vzorce (2.2).

---

<sup>25</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů



**Vzorec pro výpočet roční odpisové sazby**

(2.2)

$\text{ROS v \%} = 100 / \text{doba upotřebitelnosti}$
--

Viz příklad: Podnik uvažuje, že postaví výrobní halu, která bude mít dobu použitelnosti 50 let, tudíž roční odpisová sazba bude 2 %. Pokud by tedy měla účetní jednotka zvolené jako účetní odpisy rovnoměrné, tak by například při pořizovací ceně 2 800 000,- Kč, ročně umořovala do nákladů 56 000,- Kč.

Účetní odpisy se dále dělí na rovnoměrné (lineární), zrychlené (degresivní), které zahrnují 2 metody DDB (double declining balance) a SYD (sum of the years digits), odpisy výkonové a odpisování podle komponent. Již z názvu je jasné, že účetní odpisy se účtují a to buď měsíčně, čtvrtletně nebo i 1x ročně a to k datu účetní závěrky. Kromě zmíněných účetních metod je možné také narazit na problematiku zbytkové hodnoty, což je taková hodnota, kterou by měl majetek mít v okamžiku jeho úplného odepsání. Zbytková hodnota je většinou rovna prodejní ceně a měla by být stanovena s ohledem na výsledky zjištěné při inventarizaci.

**2.11.1 Rovnoměrné odpisování**

Jedná se o nejjednodušší a zpravidla nejpřesnější způsob výpočtu odpisů, kdy jsou odpisy po celou dobu odpisování stejné, rovnoměrné. Účetní jednotka sama rozhodne, zda budou odpisy začínat v měsíci pořízení nebo až v měsíci následujícím po měsíci pořízení. Na konci každého účetního období se pak zjišťuje zůstatková cena majetku, která je důležitá například při prodeji. Stanoví se jako pořizovací cena majetku po odečtení opravek, což je souhrn odpisů po celou dobu odpisování. Pokud je majetek plně odepsán, suma odpisů se rovná součtu opravek. Odpisy se vždy počítají dle vzorce (2.3) maximálně do výše pořizovací ceny majetku oceněné v účetnictví a zaokrouhlují se na celé koruny směrem nahoru.

**Vzorec pro výpočet ročního odpisu**

(2.3)

$\text{RO} = \text{vstupní cena majetku} / 100 \cdot \text{odpisová sazba}$
---

### 2.11.2 Komponentní odpisování

Podle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.,<sup>26</sup> je možné tuto metodu odpisování podle komponent poprvé použít u majetku v účetních obdobích započatých 1. 1. 2010 a později, a to jak u majetku nové pořízeného či již používaného. Stejně jako u zbytkové hodnoty lze odpisování dle komponent aplikovat zpětně na majetky již zařazené do používání. Z daňového hlediska však odepisování podle komponent není možné a základ daně je nutné upravit o veškeré vlivy způsobené tímto odpisováním.

Základním principem komponentního odpisování je rozdělit majetek na jednotlivé komponenty, které mají rozdílnou dobu životnosti a doba odpisování je tak u jednotlivých komponent odlišná. Při výměně komponenty je původní komponenta vyřazena z užívání a nahrazena novou, oceněna v pořizovací ceně té původní komponenty.

Možnost komponentního odpisování je vhodné použít u staveb, bytů a nebytových prostorů, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí s ohledem na významnost a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Samostatnou komponentou u budovy může být výtah, eskalátor, klimatizace apod., u letadla například jednotlivé motory. Účetní jednotka musí vymezit druh majetku, u kterého komponentní odpisování použije, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění. Všechny tyto skutečnosti musí řádně doložit průkazným účetním záznamem a zarchivovat.

Cílem komponentního odpisování je dosažení rovnoměrnějšího rozložení nákladů při výměně hlavních dílů majetku. Tím dojde k postupnému zatížení hospodářského výsledku prostřednictvím odpisů.

### 2.11.3 Výkonové odpisy

Výkonové odpisy jsou oblíbeným při závislosti opotřebení majetku na jeho využití. Tato metoda může být použita u forem, tvárnic, šablon, matric a ostatního majetku, kde je možné předem stanovit množství výkonů (např. množství vytěženého uhlí, vyrobených výrobků), jimiž je definována životnost majetku. Roční odpis dle vzorce (2.4) je součinem jednotkového odpisu a výkonu daného roku, přičemž jednotkový odpis lze stanovit, podobně jako u lineárního odpisu, jako poměr vstupní ceny a celkové kapacity daného majetku.

---

<sup>26</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

(2.4)

$$RO = \text{jednotkový odpis} \cdot \text{výkon daného roku}$$

$$\text{Jednotkový odpis} = \text{vstupní cena} / \text{celková kapacita daného majetku}$$

## 2.12 Daňové odpisy

Jak již vyplývá z názvu, jedná se o odpisy, které jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto odpisy se neúčtují, nýbrž se zohledňují při určování základu daně z příjmů. Pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové, tak daňově uznatelná část účetních odpisů je pouze ve výši daňových odpisů a rozdílem je připočitatelná položka k základu daně. V opačném případě, tedy vyšších daňových odpisů než účetních jsou účetní odpisy uznatelné podle zákona o daních z příjmů v plné výši a rozdílem je odčitatelná položka od základu daně viz vzorec (2.5). Tyto rozdíly, připočitatelné a odčitatelné, jsou nástrojem pro výpočet odložené daně účetní jednotky.

(2.5)

$$\text{Účetní odpisy} > \text{daňové odpisy} \rightarrow \rightarrow \rightarrow \text{připočitatelná položka}$$

$$\text{Daňové odpisy} < \text{účetní odpisy} \rightarrow \rightarrow \rightarrow \text{odpočitatelná položka}$$

Existují dva základní způsoby odpisování majetku z pohledu daňového, odpisování lineární (rovnoměrné) a odpisování degresivní (zrychlené). V obou případech je nutné zařadit hmotný majetek v prvním roce odpisování do příslušné odpisové skupiny 1 - 6 dle **přílohy č. 2 ZDP**. Účetní jednotka, vlastník si způsob odpisování stanoví dle svého uvážení a není oprávněn jej po celou dobu životnosti majetku měnit, viz Tab. 2.1. Hmotný a nehmotný majetek je možné odepisovat pouze do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny u technického zhodnocení.

**Tab. 2.1<sup>27</sup> Stanovená doba odpisování majetku**

Odpisová skupina	Doba odpisování (počet let)
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

### 2.12.1 Rovnoměrné (lineární) odpisování

Rovnoměrné rozložení vstupní ceny majetku se používá u hmotného i nehmotného majetku. U nehmotného majetku se odpis stanoví s přesností na měsíce, kdy odepisujeme audiovizuální díla 18 měsíců, software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek celých 6 let, tedy 72 měsíců. Odpis se pak vypočte ze vstupní ceny a příslušného počtu měsíců, viz vzorec (2.6). Rovněž platí u nehmotného majetku hranice vstupní ceny 60 000,- Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Nehmotný majetek však může kromě vlastníka odepisovat také osoba, která získala právo užívat majetek za úplatu.

#### Vzorec pro výpočet odpisu nehmotného majetku

(2.6)

$$\text{Odpis NM} = \text{vstupní cena} / \text{počet let užívání} \cdot \text{počet měsíců}$$

U rovnoměrného odpisování hmotného majetku se používají pro odpisové skupiny maximální roční odpisové sazby uvedené v **příloze č. 3**, kdy je možné v 1 roce odpisování zvýšit odpis o 10, 15 a 20 %. Zvýšený odpis se může použít výhradně u prvního vlastníka, u majetku zaříděného v odpisových skupinách 1 až 3, u strojů pro zemědělství či lesnictví a pro zařízení určené pro čištění a úpravu vod. Odpis se zaokrouhluje na celé koruny nahoru a stanoví se jako součin vstupní ceny a roční odpisové sazby, viz vzorec (2.7).

<sup>27</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

**Vzorec pro výpočet odpisu hmotného majetku**

(2.7)

$\text{Odpis HM} = \text{vstupní cena} \cdot \text{roční odpisová sazba} / 100$
---

**2.12.2 Zrychlené (degresivní) odpisování**

Základem zrychlené metody odpisování je uplatňování vyšších odpisů v prvních letech odpisování než v letech následujících. Maximální roční odpisové sazby jsou nahrazeny koeficienty pro první rok odpisování, koeficienty používané v dalších letech a koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu u technického zhodnocení. Rovněž je možné zvýšit odpis o 10, 15 a 20 % ve výše uvedených případech. V prvním roce odpisování se odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok odpisování u daného majetku, viz vzorec (2.8). V letech následujících se odpis stanoví jako dvojnásobek vstupní ceny, který se následně vydělí rozdílem mezi koeficientem v dalších letech a počtem let, po kterou se majetek již odepisuje, viz vzorec (2.9).

**Vzorec pro výpočet zrychleného odpisu v 1. roce**

(2.8)

$\text{odpis} = VC / K_1$
---------------------------

VC = vstupní cena,

$K_1$  = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

**Vzorec pro výpočet zrychleného odpisu v dalších letech odpisování**

(2.9)

$\text{odpis} = (2 \times ZC) / (K_2 - n)$
--

ZC = zůstatková cena,

$K_2$  = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován.

**2.12.3 Mimořádné odpisy<sup>28</sup>**

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů je možno podle §30a u majetku pořízeného v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 uplatnit mimořádné odpisy. Toto ustanovení bylo odsouhlaseno tehdejší vládou jako tzv. úsporný balíček, kterým mělo dojít ke zmírnění hospodářské krize. Pokud si daná účetní

<sup>28</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

jednotka tento způsob zvolila, nemohla jej pak po stanovené období měnit. Díky tomuto ustanovení si mohl první vlastník odepsat majetek v odpisové skupině 1 rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců po sobě jdoucích a u majetku zařazeného ve druhé odpisové skupině do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců si uplatní 60 % vstupní ceny a za dalších 12 měsíců zbylých 40 % vstupní ceny. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce a provedené technické zhodnocení na majetku nezvyšuje vstupní cenu, pouze se zařadí do odpisové skupiny ve kterém je hmotný majetek a stejným způsobem se i odepisuje.

Podle statistiky z roku 2010<sup>29</sup> uveřejněné na internetovém serveru aktuálně.cz se stimulační opatření mimořádných odpisů osvědčilo. Za první čtvrtletí roku 2010 bylo registrováno 39 339 nových osobních automobilů, což je o 27 % více než v roce minulém.

#### **2.12.4 Technické zhodnocení<sup>30</sup>**

Pokud na dlouhodobém majetku dojde následně po jeho pořízení k nějaké úpravě, která je dostatečně významná do své výše a značně tím ovlivní jeho technologické parametry, mělo by se o cenu úpravy zvýšit i ocenění daného majetku. Technické zhodnocení neboli výdaje na dokončené nástavby, přístavby, modernizace, rekonstrukce, stavební úpravy, zvyšuje vstupní cenu majetku, pokud převýší ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku částku 40 000,- Kč. Technické zhodnocení se účtuje přímo do nákladů prostřednictvím účtu 511 – *Opravy a udržování*. V případě opakovaného technického zhodnocení na jednom majetku postačí, když celkový úhrn úprav překročí částku 40 000,- Kč. Určení, zda se jedná o TZ je velmi obtížné, nicméně v žádném případě se za technické zhodnocení nepovažují opravy a údržba. Oprava je uvedení majetku do původního stavu, kdy se nezvyšuje jeho hodnota a údržba je proces, který zpomaluje fyzické zastarávání majetku, jedná se spíše o drobnější závady.

### **2.13 Inventarizace dlouhodobého majetku**

Účetní jednotky dle § 29 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „*zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá*

<sup>29</sup> Aktuálně.cz: Daňové výhody při nákupu auta končí, zbývá pár hodin. KUČERA, Petr. [online]. 30.06.2010 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: <http://aktualne.centrum.cz/finance/doprava/clanek.phtml?id=670553>

<sup>30</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

*stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou.*<sup>31</sup> Mimořádná inventarizace se provádí v případech výjimečných pro účetní jednotku, kterými jsou vznik podniku, sloučení, prodej, rozdělení či po živelné pohromě.

Procesu inventarizace podléhá veškerý dlouhodobý majetek, tedy i finanční a nehmotný a provádí se z důvodu naplnění jedné ze zásad účetnictví, tedy jeho věrné a poctivé zobrazení účetní jednotky ve finančních výkazech a komentáři k nim.

Účetní jednotky mohou při inventarizaci použít inventuru dokladovou nebo fyzickou. Fyzická inventura se provádí zejména u hmotného majetku, kdy se pomocí vážení, měření a počítání zjišťuje skutečný stav majetku a závazků. Naproti tomu inventura dokladová se používá u pohledávek a ostatního majetku, kdy nelze použít inventuru fyzickou. Skutečný stav majetku se pak zjišťuje z daňových přiznání, výpisů z bankovního účtu, z knihy pohledávek apod. Inventarizace, jako celkový proces obsahuje inventuru, porovnání skutečného stavu se stavem účetním, zjištění a předepsání inventarizačních rozdílů a uvedení důvodu, proč došlo k inventarizačním rozdílům.

Existují dva inventarizační rozdíly dlouhodobého majetku, manko či přebytek. Přebytek vzniká v případě, kdy skutečný stav majetku, který má společnost fyzicky k dispozici je vyšší než uvedený stav majetku v účetnictví. Přebytek může firmě vzniknout například darováním od jiné firmy, kdy majetek ještě nezaznamenala na inventární karty či nově nalezený majetek. Manko v podniku znamená, že firma eviduje více majetku na inventárních kartách než ve skutečnosti má k dispozici. Důvodem vzniku manka může být krádež či vyřazení majetku z důvodu škody či zastarávání. Při každém účtování manka, musí dojít k doúčtování zůstatkové ceny majetku na vrub příslušných nákladových účtů. Dle českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků<sup>32</sup>, se v případě manka zůstatková cena zaúčtuje na vrub konkrétního účtu účtové skupiny 54 – Provozní náklady a ve prospěch skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku či 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. V případě přebytku zúčtujeme majetek na vrub účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek a opět na vrub oprávkových skupin účtů 07, 08.

---

<sup>31</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 29 odst. 1

<sup>32</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 007

## 2.14 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému majetku vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, jak uvádí český účetní standard pro podnikatele č. 005<sup>33</sup>. Snížení hodnoty majetku vyjadřují také odpisy, které se kumulují za jednotlivá účetní období prostřednictvím oprávek, což představuje snížení trvalé. Tvorba opravných položek se provádí na základě zjištěné inventarizace, kdy je užitná hodnota majetku nižší než jeho zůstatková cena. Pokud tržní ocenění dlouhodobého majetku neodpovídá zůstatkové hodnotě dlouhodobého majetku zachycené v účetnictví, je nutné aplikovat metodu nižší ze dvou cen. Pokud je účetní zůstatková hodnota vyšší než hodnota tržní, účtujeme o opravné položce. V opačném případě se o dané skutečnosti neúčtuje, jelikož majetek nelze přecenit na vyšší tržní hodnotu. Jestliže se dané hodnoty rovnají, není s tím spjata žádná účetní operace a tato transakce se nikde nevykáže. Ve směrné účtové osnově pro podnikatele byla pro účtování opravných položek zřízena skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, kdy v rozvaze se opravné položky vykazují v aktivech ve sloupci korekce s mínusem. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,<sup>34</sup> § 55 nesmí mít kladný zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

---

<sup>33</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 005

<sup>34</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví



### 3 Charakteristika společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o., která působí v Ostravě již osm desítek let je nejčastěji spjata s chemickým průmyslem a navazuje na tradiční chemické závody, jejichž vznik se datuje již od roku 1927. Oficiální název zná na Ostravsku málokdo, nicméně ten neoficiální – „chemička“ vytane na mysl určitě každému. BorsodChem MCHZ, s.r.o. je jedním ze tří výrobních závodů skupiny BorsodChem ve střední Evropě dodávající výrobky organické a anorganické povahy. Výrobky této společnosti pak nacházejí uplatnění ve farmaceutii, zemědělství, potravinářství a u pryžových a polyuretanových výrobců

#### Základní identifikační údaje

**Spisová značka:** C 22763 vedená u Krajského soudu v Ostravě

**Obchodní jméno:** BorsodChem MCHZ, s.r.o.

**Identifikační číslo:** 26019388

**Sídlo společnosti:** Ostrava - Mariánské Hory, Chemická 1/2039, PSČ 709 03

**Obr. 3.1 Logo společnosti**<sup>35</sup>



#### 3.1 Vznik a historie společnosti

Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku, tedy 15. 12. 1999 a navazuje na tradiční postupy chemické výroby, jež vznikly na počátku 30. let 20. století. Prvotním podnětem pro vznik společnosti bylo využít blízký zdroj koksárenského plynu pro zabezpečení předválečného hospodářství Československa. V roce 1927 byla tedy zahájena výroba čpavku a síranu amonného. Nejdříve byla výroba zaměřena převážně na výrobu hnojiv, formaldehydu, později zpracování vodíku a rozvoj surovin pro výrobu silonu. Mezi nejvýznamnější investici ve společnosti patří v současnosti anilinový blok uvedený do provozu v roce 1985.

Po roce 1990 se ve společnosti změnilы vlastnícké vztahy a organizační struktura. Ze státního podniku vznikla akciová společnost s názvem Moravské chemické závody, viz Tab.

<sup>35</sup> BorsodChem MCHZ. [online]. [cit. 2013-01-15].

Dostupnéz:<http://www.borsodchemcz.com/REACH/Introduction.aspx>

3.1. Mezi rokem 1999 a 2000 pak byla tato společnost součástí společnosti Aliachem, a.s. jako odštěpný závod. Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. v současné podobě a uskupení, vznikla 27. 4. 2000 vyčleněním již zmíněného odštěpného závodu. Majoritním vlastníkem se stala společnost BorsodChem Zrt., která se zároveň stala 100 % vlastníkem. V únoru 2011 společnost získává nový strategický majitel – Wanhua Industrial Group a je plně integrována v nadnárodním uskupení.

Firma samozřejmě vlastní know-how na výrobu klíčových produktů a licence na technologii výroby anilinu byla prodána do Japonska, kde úspěšně provozuje své podnikání. Styky se zahraničím jsou pro firmu velmi důležité, což dokazuje, že více než desetina světové produkce anilinu je vyráběná na základě licence společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

Společnost nemá uzavřenu ovládací smlouvu s mateřskou společností, je součástí konsolidačního celku mateřské společnosti BorsodChem Zrt. se sídlem v Maďarsku a nemá organizační složku v zahraničí. Společnost má základní kapitál ve výši 865 100 000,- Kč.

**Tab. 3.1 Historie společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.<sup>36</sup>**

1927	Stavba nového chemického závodu
1959	Výroba cyklohexanonu
1961 - 1962	Výroba anilinu, cyklohexylaminu a dicyklohexylaminu
1990	Přeměna společnosti ze státního podniku na akciovou společnost Moravské chemické závody (MCHZ)
1993	První fáze výroby aminů
1995	Získání certifikace ISO 9002 na vybrané produkty
1998	Rozšíření anilinového provozu koupí anilinové linky
2000	Založení společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.
2005	Druhé rozšíření anilinového provozu
2009	Prodána licence na technologii do Japonska

### 3.2 Předmět podnikání

Již zmíněný chemický průmysl není jediným zaměřením tohoto podniku. Společnost dodává sortiment výrobků zejména organické, ale rovněž anorganické povahy. Vyrobené suroviny nacházejí uplatnění u výrobců polyuretanových, pryžových, farmaceutických, zemědělských a potravinářských výrobků a zařízení na úpravu vody. Mezi nejdůležitější produkty vyráběné již od roku 1962 se řadí anilin a cyklohexylamin. Dalším předmětem

<sup>36</sup> BorsodChem MCHZ: Urazili jsme dlouhou cestu. *BorsodChem MCHZ, s.r.o.: Historie* [online]. [cit. 2013-02-17]. Dostupné z: <http://www.borsodchem-cz.com/About-us/History.aspx>

podnikání dle obchodního rejstříku<sup>37</sup> je mimo jiné kovoobráběčství, zámečnictví, vodoinstalatérství, topenářství, výroba a rozvod tepla, rozvod plynu, poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, inženýrská činnost v investiční výstavbě a činnost technických poradců v oblasti chemie.

Téměř veškerá výroba je určena k vývozu zejména pro mateřskou společnost v Maďarsku, kam společnost dováží anilin. Ostatní výrobky jsou distribuovány po celé Evropě, Asii i Jižní a Severní Americe.

Díky základnímu produktu společnosti – anilinu, který se významnou mírou podílí na tržbách, je produkce společnosti realizována také na světových trzích. Téměř 99 % z celkových tržeb dosahuje export, kdy podstatná část anilinu je určena k dodávkám pro výrobu v mateřské společnosti v Maďarsku, druhým největším odběratelem je pak Slovenská republika, třetí Rusko. Velikost a důležitost postavení společnosti na tuzemském trhu je oproti zahraničí podstatně menší. Celkově pouze 2% z celkových tržeb jsou realizovány v České republice. Důvodem je lokalizace spotřebitelské základny, tj. výroben chemikálií na úpravu vody a cyklamatů mimo oblast tuzemska.

### **3.3 Organizační struktura ke dni 31. 12. 2012<sup>38</sup>**

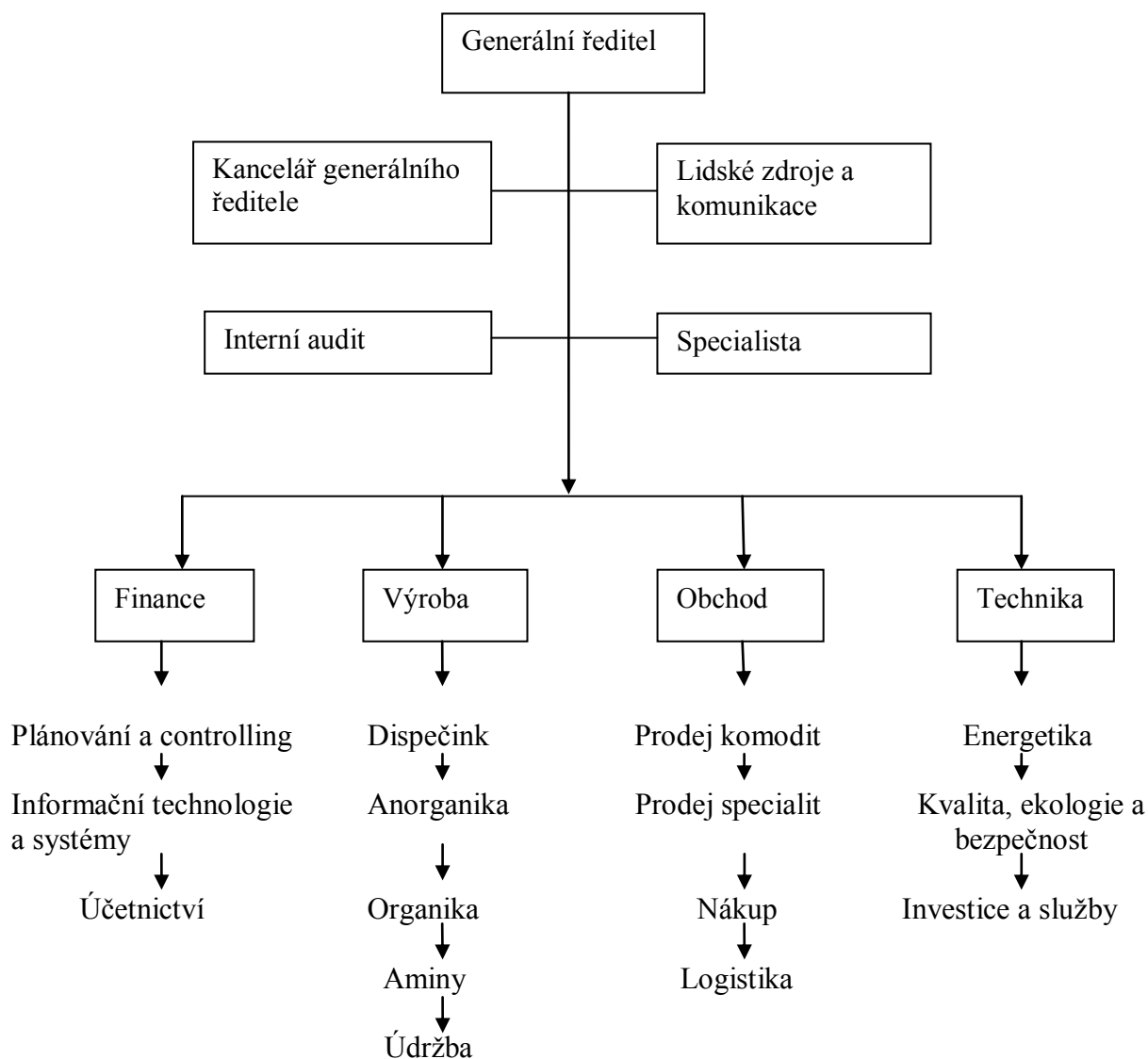
Společnost BorsodChem MCHZ, s. r. o. nemá žádnou organizační složku v zahraničí, ale je součástí skupiny First Chemical Holding. Následující organizační schéma ukazuje vlastnickou strukturu skupiny BorsodChem Zrt.

---

<sup>37</sup> *Or.justice.cz: Obchodní rejstřík a sbírka listin* [online]. [cit. 2013-01-27].

<sup>38</sup> Výroční zpráva 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

**Schéma 3.1 Organizační struktura společnosti<sup>39</sup>**



### 3.4 Vedení společnosti, zaměstnanci a statutární orgány

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. je společnost s ručením omezeným a patří mezi kapitálové společnosti, má dva jednatele, které jmenovala valná hromada a jménem společnosti jedná a podepisuje se každý z jednatelů samostatně. Společnost má také svou tříčlennou dozorčí radu, která se skládá z jednoho předsedy a dvou členů. Zřizuje se na základě společenské smlouvy, volí ji valná hromada a její hlavní činností je dohled nad jednatelem, z čehož vyplývá nemožnost jednatele být součástí dozorčí rady.

<sup>39</sup> Výroční zpráva 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

V roce 2012 společnost zaznamenala spíše stabilní pohyb zaměstnanců, který byl způsoben především přirozenou fluktuací (odchody do starobního důchodu, na mateřskou dovolenou) a optimalizací stavu pracovních míst. V následující tabulce 3.2 je možné vidět strukturu počtu zaměstnanců, vedení společnosti a související mzdové a ostatní náklady.

**Tab. 3.2 Průměrný přepočtený počet zaměstnanců a vedení společnosti v tis. Kč<sup>40</sup>**

Položka	Počet	Mzdové náklady	Soc. a zdrav. pojištění	Ostatní náklady	ΣOstatní náklady
Zaměstnanci	334	117 647	42 342	2 777	162 766
Vedení společnosti	21	24 866	7 936	0	32 802
Odměny členům orgánů společnosti	0	179	22	0	201
<b>Celkem</b>	<b>355</b>	<b>142 692</b>	<b>50 300</b>	<b>2 777</b>	<b>195 769</b>

*Pozn. Vedením společnosti se rozumí ředitelé, manažeři, vedoucí úseku a odborů.*

Společnost podléhá současným trendům a klade důraz na firemní kulturu a vzdělávání zaměstnanců jako na jednu z priorit společnosti. Cílem je získat kvalifikované zaměstnance, kteří budou k firmě loajální a budou tak dosahovat vysokého stupně profesní úrovně. Důraz je kladen především na odborný i osobnostní rozvoj každého zaměstnance, kteří se tak mohou účastnit inovačních kurzů, školení a seminářů. Klíčoví zaměstnanci pak mají možnost dalšího vzdělávání v oblasti jazykových dovedností a prohlubování stávající kvalifikace.

### 3.5 Politika společnosti a vztahy s veřejností

Společnost klade důraz také na pozitivní vnímání chemie a spolupracuje s vysokými a středními školami formou organizace chemických exkurzí, přednášek, organizuje chemické olympiády, zvyšuje u studentů motivaci i nadále se věnovat chemii. Firma dlouhodobě spolupracuje se střední průmyslovou školou chemickou akademika Heyrovského a gymnázium, kde pořádá kulturní a sportovní aktivity pro studenty. V prostředí školy se nachází různé propagační materiály prezentující chemickou společnost s cílem zvýšit u studentů zájem o kariéru v oblasti chemie.

Za zmínku také stojí pravidelně pořádané dny otevřených dveří, čímž se společnost snaží dostat do povědomí veřejnosti a informovat ji o své činnosti. Vedení společnosti se

<sup>40</sup> Příloha účetní závěrky 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

každoročně schází se starosty a představiteli měst, aby jim představila své další plány a investice do budoucna, podporuje krajské soustředění mladých talentovaných chemiků a pravidelně pořádá oblíbené akce na Slezskoostravském hradě s názvem „Chemie na hradě“. Tím společnost klade důraz na otevřenost v komunikaci a kladné vzájemné vztahy. Řadu obcí podporuje v oblasti kultury a sportu finančním příspěvkem, jedná se zejména o Hošťálkovice, Lhotka, Mariánské hory a Hulváky, Moravská Ostrava a Přívoz.

### **3.6 Certifikovaný integrovaný systém společnosti BorsodChem MCHZ, s. r. o.**

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. si vytvořila integrovaný systém řízení kvality, systémy ochrany životního prostředí a bezpečnostní systémy, které má certifikované v rámci Lloyd's Register Quality Assurance a uplatňuje je a dodržuje v souladu se systémovými normami ČSN EN ISO 9001:2009 a ČSN EN ISO 14001:2005. V souladu s normou ČSN EN ISO/IEC 17025:2005 se společnost zaměřuje na dodržování ochrany životního prostředí, kvality a bezpečnost při rozbořech půdy, vzduchu a testování pracovního prostředí. Mezi hlavní principy integrovaného systému řízení patří především soulad s právními požadavky, podpora ekologických a bezpečných řešení, trvalá a rostoucí spokojenost zákazníků a odběratelů, spolupráce s dodavateli, odpovědnost vůči veřejnosti v návaznosti na životní prostředí, vysoké povědomí zaměstnanců nejen o firemní kultuře a samozřejmě neustálé zlepšování a prevence.

Normy na ochranu životního prostředí jsou pravidelně kontrolovány a zdokonalovány, pod přísným dohledem jsou zejména emise plynů, používání vodních toků, tvorba odpadů a úroveň znečištění povrchových vod. V roce 1998 společnost v této oblasti obdržela certifikát „Responsible Care“ – odpovědné podnikání v chemickém průmyslu, pyšnit se může také Cenou udržitelného rozvoje, kterou společnost obdržela v roce 2006 od Svazu chemického průmyslu České republiky. Společnost nenese vinu na stále se zhoršujícím prostředí v Moravskoslezském kraji, jelikož dodržuje stanovené limity znečištění vody a vzduchu a veškeré její výrobní technologie splňují podmínky nejlepší dostupné technologie. Na ochranu životního prostředí a zvýšení bezpečnosti včetně požární ochrany bylo v roce 2010 investováno téměř 70 % z celkových investičních nákladů společnosti.

### 3.7 Ověření účetní závěrky auditorem<sup>41</sup>

Dle zákona o účetnictví § 20 je povinna společnost s ručením omezeným mít ověřenou řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu pokud splní dvě ze tří zákonem stanovených podmínek. „Jedná se o tyto kritéria:

- a) *aktiva celkem více než 40 mil. Kč (tzv. brutto aktiva, tj. úhrn zjištěný z rozvahy neupravený podle § 26 ZoÚ.),*
- b) *roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč (tj. výše výnosů minus prodejní slevy děleno počet započatých měsíců trvání účetního období vynásobeno dvanácti měsíci),*
- c) *průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50 v průběhu účetního období (zjišťuje se způsobem stanoveným na základě zákona o státní statistické službě<sup>42</sup>).*

Tyto údaje se vždy vyhodnocují za dvě období, tedy ke konci rozvahového dne běžného účetního období a za období bezprostředně předcházející. Společnost má povinnost auditu již od 2. roku svého vzniku, tedy od 1. ledna 2000.

Auditor společnosti Deloitte, jež má na starost auditing této společnosti a ověřování účetní závěrky a výroční zprávy vydal za rok 2010 i 2011 výrok bez výhrad a účetní závěrka tím podává věrný a poctivý obraz finanční pozice, výkonnosti a peněžních toků v souladu s českými účetními standardy. K datu vypracování diplomové práce ještě nejsou k dispozici výsledky auditu za rok 2012.

### 3.8 Ochrana životního prostředí<sup>43</sup>

Společnost klade při všech svých činnostech, které provozuje důraz na ochranu životního prostředí, na bezpečnost a na ochranu zdraví při práci. Důkazem této činnosti je osvědčení Odpovědné podnikání v chemii, které získala v roce 1988, a které si rovněž obhájila v roce 2008 s platností do roku 2012.

Dlouhodobá snaha o rovnováhu v oblasti ekonomické, sociální a environmentální byla podložena v roce 2006, kdy firma získala jako první v České republice „Cenu udržitelného rozvoje“. Zároveň společnost dodržuje stanovené emisní limity pro vypouštění znečištění do ovzduší a vypouštění odpadních vod do řeky Odry mělo klesající tendenci, jak ukazuje zpráva o vlivu na životní prostředí<sup>44</sup>. Díky dodržování požadavků na ochranu zdraví a bezpečnosti při práci a důrazu na prevenci závažných havárií, je společnost také držitelem osvědčení

<sup>41</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 20

<sup>42</sup> Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> Výroční zpráva 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

<sup>44</sup> Zpráva o vlivu na životní prostředí 2011

„Bezpečný podnik“. V roce 2012 byl evidován pouze jeden pracovní úraz, žádný smrtelný úraz a rovněž nebyl zaznamenán žádný úraz, kde by byla nutná delší hospitalizace. Pro všechny případy je však trvale připravena jednotka hasičského sboru, která danou havárii neprodleně odstraní.

V souladu s legislativou Evropské unie v oblasti chemických látek bylo v letech 2010-2011 zaregistrováno u Evropské agentury pro chemické látky ve Finsku sedm nejpoužívanějších produktů společnosti. Pro registraci byl nutné připojit Zprávu o chemické bezpečnosti a splnit bezpečné podmínky při výrobě a použití dané látky.

Společnost každoročně vyhodnocuje hlavní ukazatele ochrany životního prostředí, bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a jejich vývoj zobrazují následující grafy, kdy míra znečištění a emise škodlivých látek mají klesající tendenci.

### **3.9 Vedení účetnictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

Účetnictví společnosti je vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění, a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění. Údaje v účetní závěrce jsou uvedeny v tisíci korunách českých. Účetní závěrka je sestavena vždy k 31. 12. daného roku a účetním obdobím je kalendářní rok od 1. ledna do 31. prosince daného roku.

Společnost vede veškeré své účetnictví v programu SAP R/3, který používá již od roku 1995 a stala se tak jedním z prvních firem na severní Moravě vlastníci tento program. Jedná se o velmi známý softwarový produkt, jež je možno používat pro finanční účetnictví, controlling, evidenci majetku, řízení lidských zdrojů, management kvality, podporu prodeje a mnoho dalších oblastí. Nastavení systémů je velmi složitý a náročný proces, každá účetní jednotka má zavedeny různé moduly pro své odlišné potřeby, proto je nutné využít služeb odborných konzultantů. Tento systém ulehčil společnosti již tak náročný proces přechodu na IAS/IFRS díky svým specifickým funkcím a nastavením.



### 3.10 Dlouhodobý hmotný majetek společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.<sup>45</sup>

Společnost vykazuje majetek s pořizovací cenou nad 40.000,- Kč v jednotlivém případě jako dlouhodobý hmotný majetek s výjimkou budou a majetek pod tuto hranici jako drobný dlouhodobý hmotný majetek. Ten pak účetní jednotka odepisuje jako 50 % při pořízení a 50 % při vyřazení. Při vytvoření majetku vlastní činností společnost zahrnuje do ocenění přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku (výrobní režie) a náklady správní režie, pokud výroba majetku přesahuje jeden rok.

Firma rovněž vykazuje technické zhodnocení majetku, pokud převyší v součtu 40.000,- Kč. Technickým zhodnocením se rozumí modernizace, rekonstrukce majetku a zvyšuje vstupní cenu majetku. Pro lineární metodu odpisování dlouhodobého hmotného majetku s výjimkou pozemků a nedokončených investic má firma stanovené doby životnosti u jednotlivých složek majetku, viz Tab. 3.3.

**Tab. 3.3 Odhadovaná doba životnosti dlouhodobého hmotného majetku<sup>46</sup>**

Text	Počet let
Budovy, stavby	15 - 45
Výrobní stroje	4 - 30
Dopravní prostředky	4 - 15
Inventář	8
Ostatní majetek	4
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	15

Majetek pořízený formou finančního pronájmu, 6 osobních aut je odpisován u pronajímatele, tedy u leasingové společnosti. Po uplynutí nebo v průběhu sjednané doby užívání majetku se pak majetek převádí z pronajímatele na nájemce a uživatel do převodu vlastnictví hradí platby za nabytí v rámci nákladů. Zvýšená první splátka neboli akontace finančního leasingu společnost časově rozlišuje a rozpouští do nákladů po dobu nájmu majetku. Mimo jiné užívá společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. prostřednictvím operativního pronájmu licenci Microsoft – Software Assurance a od společnosti Siemens má v operativním pronájmu komunikační systémy.

Společnost dále vykazuje oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který vznikl v roce 2000. Jedná se o rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou části podniku pořízeného vkladem a cenou uznanou společníky společnosti. Tento rozdíl se odepisuje rovnoměrně do výnosů po

<sup>45</sup> Příloha účetní závěrky 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

<sup>46</sup> Příloha účetní závěrky 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

dobu 15 let. Daná společnost rovněž vykazuje opravné položky k dlouhodobému majetku tak, aby při zjištěné inventarizaci ocenění majetku v účetnictví odpovídalo reálnému stavu majetku. Případné zisky či ztráty z prodeje nebo vyřazení majetku jsou vymezeny jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a účetní zůstatkovou hodnotou majetku k datu prodeje a jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty.

**Tab. 3.4 Struktura dlouhodobého hmotného majetku společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. v tis. Kč<sup>47</sup>**

<b>Položka</b>	<b>Brutto</b>	<b>Korekce</b>	<b>Netto</b>
1. Pozemky	101 796	Neodepisují se	101 796
2. Stavby	2 007 915	-1 126 089	881 826
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (stroje a zařízení, dopravní prostředky, inventář)	3 155 804	-2 289 895	865 909
4. Jiný DHM - umělecká díla	6 519 488	Neodepisují se	6 519 488
5. Nedokončený DHM	62 125	-20 066	40 059
6. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-152 507	118 617	-33 890

Významnou měrou se na struktuře dlouhodobého hmotného majetku po stránce finanční podílí samostatné movité věci, zejména stroje a zařízení a stavby. Položkově se jedná o tyto složky:

- Provozní zařízení na neutralizaci odpadních vod
- Chladicí věže a potrubní rozvody
- Nádrž demivody H 3016 s příslušenstvím
- Základy pod kulovým zásobníkem dusíku H302
- Potrubní mosty
- Plnicí rameno a čerpadlo anilinu
- Chladicí stanice
- Vytopna
- Napájecí čerpadla
- Kompresová stanic

<sup>47</sup> Rozvaha společnosti BorsodChem, MCHZ, s.r.o.

Mezi nejvýznamnější přírůstky dlouhodobého hmotného majetku v roce 2011 po stránce finanční byla především čistička odpadních vod v částce 42 192 tis. Kč a zásobník koncentrované kyseliny dusičné v částce 40 030 tis. Kč.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. na základě zástavní smlouvy uzavřené s Bank of CHINA (Hungária) ručí za půjčku poskytnutou společnosti BorsodChem Zrt. celým svým majetkem, což vykazuje jako dlouhodobý majetek zatížený zástavním právem.

### **3.11 Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.<sup>48</sup>**

Majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je vyšší než 60 000,- Kč v jednotlivém případě vykazuje společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. jako dlouhodobý nehmotný majetek. Oproti tomu majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, ale jeho pořizovací cena je nižší než 60 000,- Kč vykazuje společnost jako drobný dlouhodobý nehmotný majetek, který je odpisován 50 % při pořízení a 50 % při vyřazení.

Na základě inventarizace pak společnost účtuje o opravných položkách k nehmotnému majetku tak, aby jeho ocenění v účetnictví odpovídalo skutečnému stavu. Dlouhodobý nehmotný majetek se také odepisuje rovnoměrným způsobem dle stanovené doby životnosti, viz Tab. 3.5.

**Tab. 3.5 Odhadovaná doba životnosti dlouhodobého nehmotného majetku<sup>49</sup>**

<b>Text</b>	<b>Počet let</b>
Jiný DNM	3- 5
Software	3 - 10

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek společnosti patří zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, které se aktivují pouze v případě opakovaného prodeje, software a ocenitelná práva využívaná pro vlastní účely uvnitř společnosti se neaktivují, viz Tab. 3.6. Oceňování DNM se provádí pomocí vlastních nákladů či prostřednictvím reprodukční pořizovací ceny, ale pouze v případě, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší.

<sup>48</sup> Příloha účetní závěrky 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

<sup>49</sup> Výroční zpráva 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky 2012

**Tab. 3.6 Struktura dlouhodobého nehmotného majetku společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. v tis. Kč<sup>50</sup>**

Položka	Brutto	Korekce	Netto
1. Software	43 152	-40 761	17 599
2. Jiný DNM	13 674	-818	12 856
3. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2 352		2 352

Nakoupený dlouhodobý nehmotný majetek je oceněn pořizovací cenou sníženou o oprávky a zaúčtovanou ztrátu ze snížení hodnoty. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek představuje především výdaje na registrační poplatky a další náklady spojené s implementací nařízení REACH – systém kontroly životního prostředí. Výdaje na výzkum se účtují v souladu se zásadou přiřazování nákladů výnosům, tedy v tom roce, kdy vznikají. Technické zhodnocení u nehmotného majetku společnost vykazuje se stejnými podmínkami nad 40.000,- Kč a zvyšuje pořizovací cenu majetku.

### 3.12 Vybrané ukazatele finanční analýzy<sup>51</sup>

Stejně jako se o účetní závěrku sestavenou dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví zajímají akcionáři společnosti, banky, investoři, obchodní věřitelé, zaměstnanci, zajímají se také o výsledky finanční analýzy. Existuje několik metod finanční analýzy, nicméně pro potřeby této diplomové práce postačí pouze analýza poměrových ukazatelů, zejména rentability a likvidity, viz Tab. 3.7. Ukazatele rentability vlastního kapitálu ROE (return on equity) a rentability celkového kapitálu ROA (return on assets), poměřují zisk s výší zdrojů, jež byly vynaloženy na vytvoření tohoto zisku. Používají se zejména pro zjištění intenzity využívání a zhodnocení vlastního kapitálu podniku. Čím vyšší hodnota těchto ukazatelů, tím vyšší výnosnost zkoumaného ukazatele. V následující tabulce je možné vidět vývoj jednotlivých ukazatelů v následujících pěti letech, kdy rok 2008, jež byl poznamenán světovou hospodářskou krizí, ukazuje spíše záporné hodnoty. V oblasti propočtů ukazatelů rentability je možné používat různé alternativy zisku, zisky před úroky a zdaněním - EBIT (Earnings before Interest and Taxes) a zisk před odpisy, úroky a zdaněním - EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation)<sup>52</sup>.

<sup>50</sup> Rozvaha společnosti BorsodChem, MCHZ, s.r.o.

<sup>51</sup> Výroční zpráva 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

<sup>52</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví 2012, Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Albatros Media, a.s., 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

**Tab. 3.7 Vybrané ukazatele finanční analýzy ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

	<b>jednotka</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
EBIT	%	2,61	-4,30	2,53	3,76	2,29
EBITDA	%	6,40	-0,54	8,12	7,27	5,80
ROE	%	6,95	-18,13	2,84	3,74	3,19
ROCE	%	5,70	-8,29	3,12	7,49	4,54
DEBT		0,50	0,59	0,60	0,59	0,60
LIKVIDITA		1,61	1,65	2,04	2,26	2,43

*Pozn. Údaje jsou uvedeny pouze do roku 2011, jelikož společnost zveřejní účetní závěrku a výroční zprávu za rok 2012 až v druhé polovině letošního roku.*

V roce 2011 společnost dosáhla výsledku hospodaření 47 mil. Kč, přičemž hodnota provozního výsledku hospodaření činila 106,8 mil. Kč při celkových výkonech 4 671,1 mil. Kč. Tyto výsledky lze vzhledem k celkové ekonomické situaci, růstu cen pro chemický průmysl, zejména vysokou cenou ropy a dalších cen surovin považovat za solidní. Provozní zisk v roce 2011 byl sice o 37,6 % nižší než v loňském roce, ale tržby za vlastní výrobky, zboží a služby dosáhly v roce 2011 částky 4 620,8 mil. Kč, což je 61,2 mil. Kč více než v roce 2010. Hlavním faktorem, který se zapříčinil o růst tržeb je především trvale vysoká úroveň cen vstupních surovin a na nich závislý objem realizačních cen.

Finanční výsledky v roce 2012, zejména výsledek hospodaření za účetní období po zdanění (47,2 mil. Kč) a provozní hospodářský výsledek (101,6 mil. Kč) jsou lepší oproti plánovaným hodnotám.<sup>53</sup> Hlavním důvodem jsou především stabilní prodeje anilinu, speciálních aminů a také vyšší ziskovost většiny výrobků. Celková rentabilita tržeb od začátku roku 2012 do listopadu 2012 činí 4,7 %, což je o 2,4 % více, než bylo plánováno. V roce 2013 společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. předpokládá další zlepšení finančních výsledků a zvýšení celkové rentability tržeb minimálně na 6 %.

<sup>53</sup> Interní zpravodaj rozvoj 4/2012 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o., 20s

## 4 Aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.<sup>54</sup>

Vývoj světové ekonomiky je zcela podmíněn globalizací, která spočívá v obrovském nárůstu zahraničního obchodu v podobě pohybu zboží, kapitálu i pracovníků. Spotřebitelé stále více dávají přednost zahraničnímu zboží, roste počet firem, které pronikají na světový trh, investoři investují do více vzdálených projektů. Aby investoři mohli lépe zhodnotit finanční situaci a výkonnost dané nadnárodní společnosti, musí dostávat věrohodné a srovnatelné informace. Z tohoto trendu je zřejmé, že investoři se nemohou orientovat ve všech mezinárodních účetních systémech a tudíž je nutná harmonizace, tedy sladění účetní legislativy. Zahraničním investorům ale i bankám a všem potenciálním uživatelům je třeba poskytovat informace, které jsou založeny na mezinárodně uznávaných účetních principech, zásadách a standardech.

### 4.1 Harmonizace účetnictví a její vývoj<sup>55</sup>

První snahy o harmonizaci účetnictví se objevily již v roce 1978, kdy byla vydána čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC z 25. července 1978 zaměřena na obsah účetní závěrky. Další dvě důležité směrnice jsou sedmá z roku 1983 upravující konsolidovanou účetní závěrku a osmá směrnice č. 84 z roku 1984, která upravuje požadavky na kvalifikaci auditora. Významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví jsou **Mezinárodní účetní standardy** (IAS - *International Accounting Standards*), které byly vydávány do roku 2001 a nově od roku 2003 **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** (IFRS - *International Financial Reporting Standards*). IFRS jsou výsledkem celosvětové harmonizace a sjednocování Evropy v rámci vstupu jednotlivých zemí do Evropské unie. Tento systém umožňuje poskytovat srovnatelné informace majitelům a investorům, jež využívají kapitálový trh, obsažené ve finančních výkazech. Je nutné podotknout, že primárním cílem IFRS není sestavování vnitrofiremních hlášení, zpráv a reportů a sestavování daňových přiznání. Rovněž se mezinárodními standardy účetního výkaznictví řídí auditoři, jejichž výrok je pak velmi důležitým faktorem v obchodních vztazích a při další spolupráci mezi obchodními partnery.

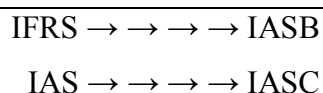
---

<sup>54</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha. 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

<sup>55</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vyd. Ostrava: NOVOPRESS, s.r.o., 2011. 162s. ISBN 978-80-7418-104-7.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy pod zkratkou IASB (*International Accounting Standards Board*) a Mezinárodní účetní standardy vydával v letech 1973 až 2001 Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC (*International Accounting Standards Board*), který byl soukromou aktivitou účetních profesionálů, viz vzorec0 (4.1).

(4.1)



Momentálně se účetní jednotky řídí oběma standardy a stávající IAS zůstávají v platnosti, dokud se nebudou aktualizovat nebo nahrazovat IFRS. Kromě již zmíněných standardů se vydávají také **interpretace**, které mají za úkol objasnit ustanovení daného standardu. Vedle IAS/IFRS také existují Všeobecně uznávané účetní principy US GAAPy (*Generally Accepted Accounting Principles*), obecně přijímané principy účetnictví platné pro společnosti ve Spojených státech amerických. Tradice US GAAPů je velmi silná, což v současné době narušuje proces konvergence, který si za krátkodobý cíl klade odstranění zbylých rozdílů mezi oběma účetními systémy. V rámci dlouhodobých cílů procesu konvergence je snaha o vytvoření jednoho celosvětového účetnictví, kdy podle IAS/IFRS budou vykazovat i asijská hospodářská centra jako např. Japonsko a Čína [2].

V polovině roku 2009 se Rada pro mezinárodní účetní standardy snažila implementovat IFRS do malých a středních podniků a vydala IFRS pro SMEs (small and medium-sized enterprises), čímž se snaží zjednodušit využití mezinárodních standardů pro menší podniky. Tyto standardy však nejsou povinné, což znamená jejich velmi nízké využití v praxi.

## Harmonizace účetnictví v České republice

Požadavek na harmonizaci, tedy aby účetnictví bylo srozumitelné, srovnatelné, stejné pro všechny jednotky, přehledné, jasně definovatelné a málo nákladné, české účetnictví zatím nesplňuje. Existuje několik subjektů, které účtují podle jiných pravidel či jiné směrné účtové osnovy. Je zcela nelogické a neslučitelné s mezinárodními standardy účetního výkaznictví aby podnikatelé, banky, pojišťovny, zdravotní pojišťovny a nevýdělečné organizace účtovaly o stejné skutečnosti rozdílně. Bohužel tato skutečnost je výsledkem lobbování některých zájmových skupin, neboť účtování podle tolika pravidel vnáší do účetnictví zmatek. Je pak mnohem snazší nadhodnocovat výsledky či zamlčovat některé podstatné skutečnosti.

Mnohem více je tímto poškozováno okolí, investoři, věřitelé a stát než samotná účetní jednotka.

V roce 2003 byla vydána novela zákona o účetnictví, která znamenala jistý pokrok v používání IFRS. Důležitým mezníkem pro české účetní jednotky je rok 2005, kdy došlo ke zvýšení počtu účetních jednotek, které se řídí IFRS na 7 000 účetních jednotek. Od 1. 1. 2005 byla novelou<sup>56</sup> ustanovena povinnost pro účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů na burze, účtovat, vykazovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Do té doby používalo IFRS jako svůj základní systém v účetnictví pouze 300 jednotek, a to obvykle na omezenou dobu. Dalším pokrokem v používání mezinárodních standardů je novela zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2011. Ta rozšířila okruh jednotek, které mohou používat IFRS o ovládanou a ovládající osobu.

Problémem je především harmonizace daňová, což spíše souvisí s politickou situací a lobbingem, kdy je možné sledovat snižování daní před volebním obdobím a naopak. Jelikož se v České republice zjišťuje základ daně z účetního výsledku hospodaření, musí účetní jednotky vykazující podle IFRS transformovat výsledek hospodaření na takový výsledek, který by byl v případě, že by se účtovalo a vykazovalo podle českých předpisů.

Proces harmonizace je proces postupný, velmi časově i finančně náročný, který vyžaduje shromažďovat a klasifikovat údaje v různých dimenzích. Firmy musí proškolit své zaměstnance, naučit je tzv. novému myšlení a jsou povinny sestavovat kromě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, také výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Jsou kladeny zvýšené nároky na kvalifikaci účetních a daňových pracovníků, jelikož je potřeba zvyknout si na odlišné oceňovací základny a na větší rozsah informací zveřejňovaných v rozvaze. To vše způsobuje firmám větší finanční i administrativní zátěž, což může mít při rozhodování, zda dobrovolně přejít na vykazování podle IFRS značnou váhu. Účetní jednotky usilují o to, aby finanční účetnictví poskytovalo podklad pro stanovení základu daně ze zisku a jen minimálně využívají účetní informace pro potřeby řízení. Zájem o dobrovolný přechod na mezinárodní standardy účetního výkaznictví je tudíž poměrně malý, čemuž nepřidává ani nevýhodný poměr mezi vynaloženými prostředky a získanými přínosy.

---

<sup>56</sup> Zákon č. 31/2004 Sb., § 19 odst. 9, novela k zákonu o účetnictví



#### 4.1.1 Základní principy účetního systému IFRS<sup>57</sup>

Jak již bylo řečeno, tak US GAAPy a účetní systém IFRS nejsou určeny ke státnímu doзору nad organizacemi či k zajišťování kvalitního procesu daňové kontroly, ale zejména k poskytování srovnatelných a plnohodnotných informací, základní předpoklady obou systémů stejné lze tedy považovat za shodné.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se řídí těmito základními zásadami:

- akruální báze, kdy veškeré účetní transakce a skutečnosti účetně spadají do toho období, ve kterém k těmto operacím dochází a nikoliv v době přijetí peněžní částky. Veškeré operace jsou pak zaúčtovány v účetních knihách a vykazovány v účetní závěrce v obdobích, ke kterým se vztahují,
- trvání podniku (going concern), kdy se předpokládá, že podnik bude v blízké budoucnosti ve své činnosti pokračovat a není nucen omezit či postupně likvidovat rozsah své podnikatelské činnosti,
- srozumitelnosti, kdy účetní výkazy musí obsahovat takové informace, které jsou dostatečně srozumitelné, především pro uživatele těchto výkazů,
- relevance, čímž je myšlena relevance z hlediska rozhodovacích potřeb uživatelů. Informace obsažené v účetních výkazech musí mít takovou formu a strukturu, aby mohli uživatelé činit důležitá ekonomická a podnikatelská rozhodnutí na základě hodnocení minulé, současné či budoucí události. Vynechání jistých skutečností a informací nesmí vést k ovlivnění rozhodovacích procesů uživatelů,
- spolehlivosti, což znamená přesnost a věrohodnost informací v účetních výkazech, tj. uživatelé se na ně mohou spolehnout. Důležitým principem je také přednost obsahu před formou, jak již vyplývá z názvu, podstatné je vyjádření skutečnosti nikoli jen jejich právní obsah a význam. Aby informace byly spolehlivé, musí být také úplné, musí vyjadřovat jejich podstatu a nesmí být zkreslené tzn. musí být objektivní a nestranné,
- srovnatelnosti, jež slouží k rozpoznání trendu ve finanční pozici a výkonnosti. Uživatelé tak musí mít absolutní přehled o použitých zásadách účtování, principech a způsobech odpisování a oceňování používaných k sestavení účetní závěrky,
- a další zásady.

---

<sup>57</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vyd. Ostrava: NOVOPRESS, s.r.o., 2011. 162s. ISBN 978-80-7418-104-7.

#### 4.1.2 Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec plní roli ideové báze, na níž je vybudováno finanční výkaznictví, je společný pro všechny standardy bez rozdílu a vytváří předpoklady pro sjednocení jednotlivých výkazů účetní závěrky. Není očíslován a je tzv. vodítkem ke správnému porozumění a využívání IFRS. Obsahuje koncepty pro obsah účetní závěrky, přispívá ke konzistenci a logičnosti mezinárodních standardů účetního výkaznictví, může být nápomocný při řešení různých účetních problémů a definuje účetní zásady, předpoklady, základní prvky účetní závěrky a kritéria pro jejich uznání. Koncepční rámec především vymezuje rozsah působnosti, uživatele a jejich potřeby a základní prvky účetních výkazů. Nejedná se o standard, ale v případě rozporu mezi standardem a konceptním rámcem se řídíme standardem, má stoprocentní přednost. Česká republika konceptní rámec nemá, tudíž je pro ni obtížnější vymezit základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky podle IFRS a definovat základní prvky účetní závěrky.

Cílem konceptního rámce je také postupné budování podmínek pro užší harmonizaci právních předpisů a standardů v jednotlivých zemích Evropské unie. Účelem tohoto rámce je zejména pomáhat Radě pro mezinárodní účetní standardy připravovat budoucí standardy a posuzovat ty stávající, auditorům při posuzování účetních závěrek, národním orgánům při přípravě národních standardů a pomáhat pracovníkům při sestavování účetních závěrek podle IFRS. Konceptní rámec vlastně zastřešuje veškeré standardy, jednotlivé standardy patří do konceptního rámce. Konceptní rámec vymezuje dva základní principy, předpoklad trvání podniku (going concern) a aktuální princip.

#### 4.2 IFRS 1 První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.<sup>58</sup>

Účetní jednotky se v současnosti mohou setkat se standardy IFRS ve třech případech. Může se jednat o **dobrovolný přechod** vykazování účetnictví podle mezinárodních standardů nebo **povinný přechod**, podle § 19a zákona o účetnictví, kdy: „*Účetní jednotka, která je obchodní společností a emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní standardy*

---

<sup>58</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vyd. Ostrava: NOVOPRESS, s.r.o., 2011. 162s. ISBN 978-80-7418-104-7.

upravené právem Evropské unie“.<sup>59</sup> Třetí situace nastává, když se podnik stal **dceřinou společností** mateřské společnosti, která již podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví sestavuje účetní závěrku.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. se stala v roce 2000 dceřinou společností BorsodChem Zrt v Maďarsku, která je až 3x větší. Ovládající osoba se zároveň podílí 100 % podílem na základním kapitálu ovládané osoby. Jedná se o přímý, rozhodující vliv. Společnost si díky této situaci zvolila za funkční měnu Euro, kdy údaje v českých korunách jsou přepočítávány koeficienty a kurzem Evropské centrální banky. Společnost je tedy povinna sestavovat účetní závěrku upravenou metodami IAS/IFRS, nicméně existují 2 typy účetních závěrek. Statutární účetní závěrka pro IFRS, která musí být schválena valnou hromadou a účetní závěrka určená pouze pro metody konsolidace. Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. reportuje mateřské společnosti účetní závěrku sestavenou pouze pro potřeby konsolidace poprvé až v roce 2011 z důvodu rozdílně nastavených limitů pro vykazování dle IFRS.

Standard IFRS 1 První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví se snaží připravit společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. na vykazování účetnictví podle mezinárodních standardů a zajistit srovnatelnost účetních závěrek účetní jednotky. Podává jakýsi návod zajistit, aby první účetní závěrka, popřípadě mezitímní účetní závěrka sestavená podle IFRS obsahovala kvalitní srovnatelné informace, kdy náklady nejsou vyšší než užitek a zároveň jsou tyto informace užitečné a představují vhodný základ pro přípravu účetní závěrky. Jelikož přechod na IFRS představuje značné obtíže a náročnou práci, je nutné vymezit základní definice spojené s přechodem na IFRS:

- první vykazované období podle IFRS, což je nejzazší vykazované období obsažené v první ÚZ podle IFRS;
- první účetní závěrka podle IFRS je první roční účetní závěrka, ve které společnost vykazuje na základě IFRS (sestavení první účetní závěrky společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. dle IFRS je k 31. 12. 2011),
- datum přechodu na IFRS je počátek první období, za které jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS ve své první účetní závěrce (datum přechodu společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. na IFRS a sestavení zahajovací rozvahy je 1. 1. 2011).

Při otevření účetních knih v souladu s IAS/IFRS musela společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. nejdříve vymezit všechna aktiva a závazky, které standard požaduje rozeznávat,

---

<sup>59</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 19a

nezahrnovat do rozvahy ty aktiva a závazky, které standardy za aktiva a závazky nepovažují a aplikovat způsoby ocenění a vykazování aktiv a závazků v souladu se standardy. Existuje celkem osmnáct volitelných výjimek a pět povinných při použití tohoto standardu.

V souvislosti s dlouhodobým majetkem souvisí volitelná výjimka v oblasti pořizovací ceny, kdy je možné použít přecenění na reálnou hodnotu, jež se pokládá za výchozí ocenění modelu pořizovací ceny. Tato výjimka zahrnuje ty druhy majetku spadající do standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva, teda zejména pozemky, budovy, zařízení a investice do nemovitostí. Další doložkou týkající se dlouhodobého majetku je vymezení leasingu, kdy je možné v souladu s IFRS 4 – Pojišťovací smlouvy rozhodnout, zda smlouva obsahuje leasing či nikoli.

V samotném závěru použití standardu IFRS 1 a všech jeho pravidel je nutné zveřejnění komentáře v příloze, kdy společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. musela popsat jednotlivé dopady a změny ve vykazování hospodářského výsledku před použitím a po použití standardu.

### **Průběh prvního převodu na IFRS ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.<sup>60</sup>**

Průběh prvního převodu společnosti na mezinárodní standardy účetního výkaznictví je ucelený proces a skládá se z následujících částí:

#### **a) Příprava společnosti na první převod**

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. byla povinna informovat celé podnikové prostředí o svém prvním převodu a uvést také důvod převodu, tedy že si převod vyžádala mateřská společnost. O převodu se dovědělo nejširší spektrum zaměstnanců společnosti prostřednictvím pravidelných schůzek a prezentací pořádaných auditorskou společností Deloitte. O převodu byli informováni také zákazníci, ekonomický úsek, personální úsek a zejména vedení společnosti. Pracovníci si museli být vědomi, že přechod probíhá, aby mohli poskytnout požadované informace.

#### **b) Analýza účetní závěrky**

V této části docházelo k analýze účetní závěrky z hlediska české účetní legislativy, kdy je již známa definice koncepčního rámce. Výsledkem této analýzy bylo vytyčení základních oblastí, které byly při převodu předmětné, tzn., vyskytují se v českých účetních výkazech. Počáteční rozvaha se sestavila tím způsobem, že se zaúčtovala veškerá aktiva a pasiva vyžadovaná IFRS, vyloučila se aktiva a pasiva, která nesplňovala kritéria IFRS a

---

<sup>60</sup> PASEKOVÁ, Maria a kol. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

převedly se položky rozvahy, které byly klasifikovány jinak, než vyžaduje IFRS. Jelikož společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. eviduje jako dlouhodobý hmotný majetek osobní automobily, budovy, stavby a výrobní a ostatní zařízení, je možné tyto položky vykázat jako aktiva podle IFRS, poněvadž jejich ekonomický prospěch je pro tuto společnost nezpochybnitelný,

**c) Analýza problémů mimo obsah účetních výkazů**

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. k 31. 12. 2011 se nezúčastnila žádného soudního sporu, jehož rozhodnutí by mělo podstatný vliv na společnost a nemusela analyzovat okruhy, které nebyly obsaženy v českých výkazech, ale musely být uvedeny podle IFRS. Rovněž k datu 31. prosince 2011 společnost nevykazovala žádné ekologické závazky, kromě těch, které byly pokryty tvorbou rezerv.

**d) Oceňovací základny a účetní politiky**

Před úplným převodem a sestavením účetní závěrky podle IFRS bylo nutné, aby jednotliví pracovníci ekonomického úseku prokonzultovali s vedením společnosti návrh používaných oceňovacích základů a účetních politik. Pokud některý standard dává možnost volby, je nutné vše důkladně promyslet i s dopadem do budoucna. Veškeré změny se totiž řeší podle IAS 8 (Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby) retrospektivně a musí se zahrnout do účetní závěrky. Existují dvě varianty ocenění aktiva při prvotním vykázání, aktiva jsou buď oceňována pořizovací cenou nebo se majetek přecenění na reálnou hodnotu. Po podrobné konzultaci pracovníků ekonomického úseku s vedením společnosti bylo rozhodnuto, že se u majetku neobjevují žádné aktivované náklady, které by nebylo možno uznat v souladu s IFRS. Všechny pořizovací ceny majetku společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. dle české legislativy bylo možno převést na pořizovací ceny majetku vykazované dle IFRS.

**e) Převod účetních výkazů**

Veškeré převáděné položky se musely uvést tak, jak by se účtovaly podle české účetní legislativy a jak se budou vykazovat podle IFRS. Převod konkrétní položky byl ukončen až tehdy, když bylo splněno základní bilanční pravidlo. Mezi oblastí, které jednotlivé účetní systémy řeší odlišně, patřila zejména problematika vykazování náhradních dílů a komponentního odpisování. Zda tyto položky aktivovat do rozvahy v souladu s IFRS či nikoliv řeší kapitola o standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

**f) Sestavení účetní závěrky podle IFRS**

Účetní závěrka sestavená podle IFRS obsahuje povinně kromě rozvahy, výkazu o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty) a přílohy také výkaz změn vlastního kapitálu

a výkaz o cash flow. Není vymezena žádná předepsaná forma těchto výkazů, k dispozici jsou ve standardu IAS 1 Prezentace účetní závěrky pouze nepovinné vzory. Příloha podle IFRS je pak mnohem pracnější a obsáhlejší, kdy je nutné zveřejnit všechny požadavky uvedené v Mezinárodních standardech účetních výkazů. Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. z důvodu obsahu citlivých informací přílohu sestavenou podle IFRS nikde nezveřejňuje.

S převodem souvisí nejen formální převedení českých účetních výkazů do anglického jazyka či jiného vzhledu a formátu, ale také odlišný výsledek hospodaření běžného období minulých let. Dochází k jinému ocenění aktiv a pasiv, k rozdílné bilanční sumě a také je rozdíl v mnohem obsáhlejší příloze jakožto povinné součást účetní závěrky. První převod trvá minimálně 2 měsíce intenzivní práce, je však nutné zohlednit velikost firmy, popřípadě jejich divizí a dceřiných společností, kdy doba přechodu bývá zpravidla delší. Důkladná implementace IFRS do informačního systému dané jednotky je však mnohem náročnější a může trvat až několik let.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. byla povinna sestavit k 1. 1. 2011, k datu prvního přechodu na IFRS počáteční výkaz o finanční pozici sestavený podle IFRS a v tomto počátečním výkazu použila stejná pravidla jako pro všechna účetní období zveřejňovaná v první účetní závěrce sestavené podle IFRS. Zároveň musela společnost dosáhnout souladu s IAS 1 – Prezentace účetní závěrky a účetní závěrky společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. musela obsahovat minimálně tyto výkazy:

- výkaz o finanční pozici,
- samostatný výkaz o zisku a ztrátě,
- výkaz o úplném výsledku,
- výkaz peněžních toků,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- a komentář tvořící srovnávací informace.

V následující práci je věnována pozornost především těmto mezinárodním standardům účetního výkaznictví týkající se dlouhodobého majetku:

- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti,
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 17 – Finanční leasing,
- IAS 38 – Nehmotná aktiva,
- IAS 40 – Investice do nemovitostí.

Nejprve jsou zmíněné standardy popsány z hlediska teoretického a poté je uvedeno, jak je daný standard aplikován ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

#### **4.3 IFRS 5 Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti<sup>61</sup>**

Tento standard, který byl vydán začátkem roku 2004, platí pro všechna dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a vztahuje se na období začínající 1. lednem 2005 a další. Zabývá se mimo jiné klasifikací, oceňováním a zveřejňováním ukončených operací. Ustanovení standardu se vztahuje na veškerá dlouhodobá aktiva a likvidace s výjimkou těch položek, které se týkají jiných standardů, např. IAS 12 – odložené daně z příjmů, aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 – Zaměstnanecké požitky) či smluvní práva z pojišťovacích smluv (viz IFRS 4 – Pojišťovací smlouvy).

Dlouhodobé aktivum lze chápat jako aktivum držené k prodeji, pokud splňuje podmínku zpětně získatelné částky, tzn., že jeho účetní hodnota musí být zpětně získána prostřednictvím prodeje spíše než prostřednictvím dalšího používání. Lze tedy říci, že prodej takového aktiva je užitečnější než jeho pokračování užití v provozu a aktiva, nebo jeho části je možné s vysokou pravděpodobností bezprostředně prodat. Dále musí být splněny podmínky dispozičnosti, kdy aktivum musí být k dispozici k okamžitému prodeji, aktivum musí být prodáno za podmínek, které jsou pro prodej podobných aktiv obvyklé a prodej aktiva se musí uskutečnit do jednoho roku od zařazení, tzn., prodej musí být vysoce pravděpodobný.

Pokud tedy společnost vyhodnotí veškeré podmínky a zjistí, že daná aktiva musí vykazovat podle IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti, musí dané aktivum ocenit v částce nižší z jejich účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem. Jakékoli ztráty ze snížení hodnoty daného aktiva (tzn., reálná hodnota snížená o náklady prodeje klesne pod účetní hodnotu) se účtují výsledkově, kdy je účtováno v souladu s tímto standardem, popřípadě dle standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Následné zvýšení hodnoty stejného aktiva by se vykazovalo jako zisk, avšak pouze do dříve vykázané ztráty ze snížení hodnoty.

V praxi může nastat situace, kdy společnost klasifikuje aktivum jako aktivum držené k prodeji, avšak se jí nepodaří splnit stanovené podmínky a musí přeradit dané aktivum zpět mezi aktiva určená k užívání. Problém nastává při ocenění, kdy společnost porovnává účetní

---

<sup>61</sup> HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 2007. 1. Vyd. Praha: Kernberg Publishing, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

hodnotu před vložením aktiva jako aktivum držené k prodeji, snížené o odpisy v případě, že by aktivum nebylo drženo za účelem prodeje, a hodnotu zpětně získatelné částky. Zpětně získatelná částka je částka vyšší z čisté prodejní ceny a jeho hodnoty z užití. Z těchto dvou hodnot společnost vybere tu nižší a v ní ocenění dané aktivum při přearazení z aktiva držené k prodeji na aktivum držené k užívání.

Účetní jednotka by pak měla veškerá aktiva držená k prodeji vykazovat odděleně v rozvaze od ostatních aktiv a dále musejí být dle IFRS 5 zveřejněna charakteristika dlouhodobých aktiv, změn plánu prodeje aktiv, charakteristika skutečností a okolností vedoucích k případnému vyřazení a pravděpodobný způsob vyřazení daného aktiva.

### **Aplikace standardu IFRS 5 ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. do dlouhodobých aktiv určených k prodeji zařadila osobní automobil značky Škoda Octavia Combi, který pořídila v roce 2011 za částku 574 800,- Kč. V roce 2011 byl tento dopravní prostředek používán pro pracovní účely, především pro delší služební cesty. V roce 2012 se společnost rozhodla z důvodu dostatečného nevyužití pro prodej daného aktiva. Pro odkup vozidla se rozhodl finanční ředitel společnosti, který uzavřel se společností budoucí kupní smlouvu, poněvadž peněžní prostředky měl mít k dispozici až začátkem dalšího roku. Je zde pravděpodobnost prodeje, prodej aktiva je užitečnější než jeho pokračování v užívání a tudíž je možné toto aktivum klasifikovat jako dlouhodobé aktivum určené k prodeji. Zároveň společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. neeviduje žádnou položku, která by splňovala kritéria pro zařazení do ukončovaných činností. Další podmínkou pro vykazování aktiva podle IFRS 5 je ocenění daného aktiva reálnou hodnotou, která byla stanovena v částce 385 000,- Kč dle trhu s ojetými automobily. Rovněž musí být splněna podmínka dokončení prodeje do jednoho roku od zařazení aktiva mezi aktiva držená k prodeji, což bylo splněno uzavřením budoucí kupní smlouvy, která nabyla platnosti v únoru 2013.

Automobil se vykázal jako aktivum držené k prodeji k 31. prosinci 2012. Společnost je povinna re-klasifikovat automobil z dlouhodobého majetku dle IAS 16 a zařadit jej mezi aktiva držená k prodeji dle IFRS 5 v účetní hodnotě. Společnost ocenila automobil v hodnotě nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o prokazatelné náklady prodeje. V daném případě neexistovaly žádné náklady prodeje a reálná cena automobilu tedy činila 385 000,- Kč. Jelikož kumulované odpisy k danému automobilu činily 432 855,- Kč, účetní hodnota byla stanovena v částce 141 945,- Kč (574 800,- Kč – 432 855,- Kč). V příloze



účetní závěrky se také zveřejní veškeré informace související s prodejem daného osobního automobilu.

#### **4.4 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení**

Tento standard je klíčovým standardem, pro pozemky, budovy a zařízení, u kterých podnik očekává jejich užití po více než jedno období a drží je za účelem zabezpečení plynulého chodu podniku, pronájmu jiným osobám či k administrativním účelům. Vymezuje jak uznat pozemky, budovy a zařízení v rozvaze, jak je ocenit a odepisovat. S tímto standardem úzce souvisí dvě interpretace IFRIC 1 – *Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích* a IFRIC 4 – *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*.

V úvodu je nutné vymezit, jakého druhu majetku se tento standard týká, jaký je jeho rozsah působnosti. Jelikož se na majetek vztahují i další standardy, tak IAS 16 je určen pouze pro pozemky, budovy a zařízení u kterých se předpokládá jejich využívání při běžné činnosti jako je výroba, poskytování služeb či administrativní důvody. Předpokládaná doba použitelnosti je shodná s českými standardy, tedy delší než jedno účetní období.

Jak již bylo zmíněno, v souvislosti s dlouhodobým majetkem se nabízí široká škála standardů a je nutné pečlivě pochopit problematiku rozsahu působnosti. Pokud se jedná o majetek pořízený z cizích zdrojů, formou finančního leasingu, je tato problematika upravena vlastním standardem IAS 17 – Leasingy. Rovněž IAS 40 vykazuje dlouhodobý majetek, ale pouze ten, který je pořízen za účelem investice do nemovitostí. Působnost standardu IAS 16 také nezahrnuje majetek držený za účelem prodeje. Způsoby oceňování, vykazování a zachycování majetku, který je klasifikován jako pozemky, budovy a zařízení držené za účelem jejich prodeje jsou vykazovány v souladu se standardem IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. V souvislosti s majetkem je také možné se setkat se standardem IAS 41 – Zemědělství, který vykazuje lesy, obnovitelné zdroje a biologická aktiva a IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů zahrnující především těžbu nerostných surovin a ropy. IAS 16 řeší otázky, které se dle českých účetních standardů zahrnují do oblastí dlouhodobého hmotného majetku.

## **Základní pojmy – pozemky, budovy a zařízení**

Aby byly další interpretace související s tímto standardem zřetelnější, je nutné vymezit některé důležité pojmy, se kterými standard často pracuje. Jedná se zejména o

- Účetní hodnota – částka vykazující aktivum v rozvaze minus oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty (neboli zůstatková cena),
- Odpisovatelná částka – pořizovací cena nebo reálná hodnota po odečtení zbytkové hodnoty aktiva,
- Zbytková hodnota aktiva – je to částka, kterou by účetní jednotka získala při skončení doby životnosti aktiva minus náklady,
- Reálná hodnota aktiva – částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými a ochotnými stranami za podmínek, které jsou klasifikovány jako obvyklé,
- Ztráta ze snížení hodnoty – rozdíl, mezi vyšší účetní hodnotou aktiva a její nižší, zpětně získatelnou částkou,
- Zpětně získatelná částka – tato hodnota se získává porovnáním čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání, vyšší z částek je zpětně získatelná částka.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. má nastavené velmi vysoké limity pořizovacích cen pro uznání majetku podle standardu IAS 16. Z výše uvedeného důvodu vykazuje podle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení pouze náhradní díly a komponentní odpisování.

### **4.4.1 Náhradní díly**

Dalším podstatným rozdílem při vymezení majetku dle IAS 16 je problematika náhradních dílů. Podle českých účetních standardů musí být náhradní díly evidovány na skladě jako zásoby a účtují se do nákladů v okamžiku spotřeby. Podle IAS/IFRS se majetek ležící na skladě stává nedokončenou investicí, která pokud splňuje kritéria standardu IAS 16, spadá pod dlouhodobý majetek. Dochází zde ke dvěma vymezením jednoho majetku. Rozdílné vymezení má dopad na náklady, poněvadž náhradní díly je možné ihned uplatnit do nákladů, ale nedokončené investice se promítají do nákladů postupně formou odpisů. Podle IFRS se tedy náhradní díly vykazují jako komponenty, musí dojít k jejich vyřazení z majetku a snížení pořizovací ceny, kdy se navýší pořizovací cena o novou komponentu. Znova se tedy začínají počítat odpisy.

### **Aplikace standardu IAS 16 ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

V lednu 2011 účetní jednotka koupila náhradní díl potrubní rozvody ke kompresorové stanici ve výši 45 180,- Kč. Tento náhradní díl ihned nainstalovala a začala používat. Dobu jeho používání si společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. stanovila na tři roky a začala náhradní díl odepisovat rovnoměrným způsobem, viz Tab. 4.1. V tomto případě nebyla stanovena zbytková hodnota a měsíční odpis měl hodnotu 1 255,- Kč, kumulované odpisy za rok 2011 činily 15 060,- Kč.

**Tab. 4.1 Aktivace významného náhradního dílu dle IAS/IFRS**

<b>Datum</b>	<b>Účetní případ</b>	<b>Částka v Kč</b>	<b>Změna ve vykazování dle IFRS</b>
Leden 2011	Aktivace náhradního dílu do rozvahy	45 180	Aktivace náhradního dílu do rozvahy Snížení provozních nákladů
Leden až prosinec 2011	Kumulované odpisy náhradního dílu	15 060	Zaúčtování do provozních nákladů Zvýšení kumulovaných odpisů

*Zdroj: Vlastní zpracování dle podkladů hlavní účetní společnosti BorsodChem MCHZ s.r.o.*

Poněvadž společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. zařadila náhradní díl do rozvahy, musí jej vyřadit z provozních nákladů a zároveň začala náhradní díl odepisovat, což mělo vliv na provozní náklady. V součtu se kvůli zařazení významného náhradního dílu do rozvahy zvýšil hospodářský výsledek o 60 240,- Kč (45 180,- Kč + 15 060,- Kč).

V okamžiku zjištění, že bude společnost vykazovat majetek podle IAS/IFRS, bylo nutné zmapovat veškeré operace s majetkem, a to až do samotné existence majetku. Z hlediska oprav má mateřská společnost jinak nastavené limity a konsolidační pravidla. Díky tomu nemusela dceřiná společnost navyšovat majetek o opravy, jelikož doba oprav musí být podle metod konsolidace delší než 1 rok. Pro chemickou společnost, jejíž výrobní zařízení pracují nepřetržitě, by byly opravy delší než 1 rok pro společnost likvidací.

#### **4.4.2 Komponentní odpisování**

Podle mezinárodních standardů IFRS musela společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. pro účely odpisování rozdělit veškerý svůj majetek na komponenty a k těm přiřadit pořizovací ceny a dobu životnosti buď z karty majetku nebo kvalifikovaným odhadem, viz Tab. 4.2.

Z inventarizace majetku bylo nutné zjistit čísla a podčísla majetku. Komponentní přístup odpisování znamená, že každá komponenta majetku, jejíž pořizovací cena je významná v poměru k celkové pořizovací ceně, musí být odepisována samostatně. Při přechodu na standardy mezinárodního výkaznictví se informace o majetku z minulosti neberou v potaz, jsou podle IAS/IFRS vykazovány jako chyby z minulosti. Výsledkem vykazování majetku na komponenty byl odlišný výsledek hospodaření, kdy bylo nutné zjistit zůstatkovou cenu k 31. 12. 2011 a IFRS muselo navazovat na zůstatkové ceny z českého účetnictví. Na konci roku se musel upravit hospodářský výsledek o odpisy, tzn., že uplatněné odpisy se musely vyloučit a nahradit novými odpisy dle komponent.

**Tab. 4.2 Příklad rozdělení majetku společnosti - chladicí věže na komponenty**

Označení	Aktivace dne	Účetní začátek odpisování	Účetní pořizovací hodnota	Odpisy dle ČÚL (CZK)	Odpisy dle IAS (CZK)
Věže chladicí 27/03,81/03	30.září 2003	1. ledna 2012	1 465 125,00	805 820	783 602
L601-Věž chladicí Baltimore S3260	30.září 2003	1. ledna 2012	1 465 125,00	805 820	783 602
L602-Věž chladicí Baltimore S3260	30.září 2003	1. ledna 2012	1 465 125,00	805 820	783 602
L603-Věž chladicí Baltimore S3260	30.září 2003	1.ledna 2012	1 465 125,00	805 820	783 602
L604-Věž chladicí Baltimore S3260	30.září 2003	1.ledna 2012	748 625,00	411 745	438 618
P101-Čerpadlo chladicí vody	30.září 2003	1.ledna 2012	748 625,00	411 745	438 618
P102-Čerpadlo chladicí vody	30.září 2003	1.ledna 2012	1 125 790,00	619 186	659 599
P201-Čerpadlo chladicí vody	30.září 2003	1.ledna 2012	1 125 790,00	619 186	659 599
P202-Čerpadlo chladicí vody	30.září 2003	1.ledna 2012	1 817 800,00	999 791	1 065 046
Filtrace písková CF60	30.září 2003	1.ledna 2012	478 000,00	269 901	255 652
Potrubní rozvody	30.září 2003	1.ledna 2012	1 071 800,00	589 491	627 966
Elektro	30.září 2003	1.ledna 2012	2 313 405,60	1 272 375	1 237 292
<b>Celkem</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>7 144 325</b>	<b>6 214 460</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování dle podkladů hlavní účetní společnosti BorsodChem MCHZ s.r.o.*

Za rok 2012 byly vypočítány odpisy u chladicí věže dle českého účetnictví v celkové částce 7 144 325,- Kč, kdežto podle IAS si mohla společnost uplatnit odpisy pouze v částce 6 214 460,- Kč. Jelikož si společnost podle účetních odpisů uplatnila více než podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, rozdílem je připočitatelná položka ve výši 929 865,- Kč, kterou musí společnost připočíst k základu daně. Celkový hospodářský výsledek podle IAS/IFRS tak bude o tuto částku vyšší a společnosti vznikne povinnost účtovat o odložené dani, jejímž výsledkem jsou trvalé a přechodné rozdíly.

#### 4.5 IAS 17 Finanční leasing

V souvislosti s vykazováním dlouhodobého majetku podle IAS/IFRS je nutné zmínit další standard IAS 17 Finanční leasing, který „byl vydán v roce 1982, nahrazen v roce 1997 s platností od roku 1999 a nyní je nahrazen novým zněním vydaným v prosinci 2003 s platností pro účetní období od 1. Ledna 2005 a dále“<sup>62</sup>. Ke standardu se také vztahují různé interpretace, z nichž nejdůležitější jsou např. SIC 15 – Operační leasing a IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing. Standard se aplikuje na všechny leasingové skutečnosti mimo majetku, který je držen za účelem investice do nemovitostí, biologických aktiv v rámci finančního leasingu a biologických aktiv, jež jsou poskytovány pronajímateli prostřednictvím operativního leasingu.

Jako finanční leasing podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou účetní skutečnosti účtovány, pokud je majetek v užívání u nájemce po delší dobu životnosti, pokud má pronajaté aktivum specifické vlastnosti a povahu, která nebrání nájemci jej užívat bez dalších úprav a nájemce může zrušit smlouvu o leasingu jenom v případě, kdy ponese veškeré ztráty pronajímatele. Dle české legislativy jsou finančním leasingem pouze ty účetní operace, které souvisejí s následným odkupem majetku, kdežto u IFRS stačí jako finanční leasing vykazovat pouze možnost odkupu, nikoliv povinnost. Rozdílné je potom vymezení u operativního leasingu, kdy postačí pouze dostatečná délka operativního (provozního) leasingu a pokrývá tak významnou část životnosti majetku. Podstatným rozdílem mezi vykazováním finančního leasingu podle českých účetních standardů a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví je také princip právního vlastnictví. Dle IAS 17 Finanční leasing je předmět leasingu veden v majetku nájemce, kdežto pronajatý majetek dle české legislativy je

---

<sup>62</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vyd. Ostrava: NOVOPRESS, s.r.o., 2011. 162s. ISBN 978-80-7418-104-7.

po celou dobu pronájmu zachycen v účetnictví pronajímatele. Existuje tedy zásadní rozpor mezi koncepcí leasingu v České republice a mezi IAS/US GAAP.

V roce 2010 byla novelou provedena změna v určování leasingu u nemovitostí tak, aby se odděleně vykazovaly pozemky od budov, jelikož právě u pozemků dochází často k pronájmu na delší časové období. V tomto okamžiku se pak operativní pronájem, ikdyž zde není možnost odkupu, stává pronájmem finančním. Je proto nutné, aby uživatelé IFRS zkontrolovali všechny leasingové smlouvy a provedli jejich případnou re-klasifikaci.

#### **Aplikace standardu IAS 17 ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. není povinna vykazovat do majetku účetní hodnoty a přepočítávat finanční leasing podle IAS/IFRS z důvodu nízké hodnoty dle konsolidačních pravidel mateřské společnosti. Následující tabulka zobrazuje majetek společnosti pořízený na finanční leasing podle českých účetních standardů, který se pak musí z hodnoty majetku a v rozvaze vykazované podle IAS/IFRS odúčtovat.

**Tab. 4.3 Finanční leasing uplatněný na osobní auta**

<b>Leasing. společnost</b>	<b>Číslo auta</b>	<b>Číslo smlouvy</b>	<b>Doba pronájmu</b>	<b>Začátek leasingu</b>	<b>Konec leasingu</b>	<b>Pořizovací cena</b>
Škofin	5T7 5339	666659	5 let	Srpen 2008	Červenec 2013	660 000,00
Škofin	5T7 7854	668595	5 let	Září 2008	Srpen 2013	971 000,10
Škofin	5T7 8097	668596	5 let	Říjen 2008	Září 2013	941 000,00
Škofin	5T9 8993	675662	5 let	Prosinec 2008	Listopad 2013	1 049 500,00
Škofin	5T6 9377	698880	5 let	Říjen 2009	Září 2011	289 900,00
GE Money	7T1 2638	31045333	5 let	Srpen 2010	Únor 2015	289 900,00

Společnost uplatňuje finanční leasing na 6 osobních aut v celkové pořizovací ceně 4 430 600,10,- Kč - viz Tab. 4.4.

**Tab. 4.4 Přehled měsíčních splátek finančního leasingu**

Auto č.	Pořizovací cena	Nájemné za celou dobu	Měsíční splátky	Zbývajících splátky (od 1.2.2011)	Měsíční splátky	Zbývajících náklady (od 1.2.2011)
1.	660 000,00	855 802,80	10 963,38	328 901,40	14 263,38	427 901,40
2.	971 000,10	1 434 626,40	19 055,44	590 718,64	23 910,44	741 223,64
3.	941 000,00	1 344 656,50	17 705,94	566 590,08	22 410,94	717 150,08
4.	1 049 500,00	1 570 941,00	20 934,85	711 784,90	26 182,35	890 199,90
5.	289 900,00	351 297,12	11 024,21	88 193,68	14 637,38	117 099,04
6.	519 200,00	683 814,12	9 778,78	479 160,22	12 663,22	620 497,78
<b>Σ</b>	<b>4 430 600,1</b>	<b>6 241 137,94</b>	<b>89 462,60</b>	<b>2 765 348,92</b>	<b>114 067,71</b>	<b>3 514 071,84</b>

#### 4.6 IAS 38 Nehmotná aktiva<sup>63</sup>

Dalším standardem týkající se dlouhodobého nehmotného majetku je standard IAS 38 – Nehmotná aktiva, který vstoupil v platnost v roce 1999, následně roku 2004 byla schválena jeho změna, která platí dodnes. Jako nehmotné aktivum podle IAS 38 lze uznat v ceně pořízení majetek, který splňuje definici nehmotného majetku, je pod kontrolou podniku a náklady související s pořízením nehmotného aktiva mohou být spolehlivě určeny. Současně je splněna podmínka pravděpodobnosti budoucího ekonomického užitku a nehmotné aktivum musí být samostatné, prodejné, přičemž vzniká ze smluvních či jiných zákonem stanovených práv.

Pokud firma disponuje interně vytvořeným goodwill, obchodní značkou, názvy periodik a hodnotami, nejedná se o nehmotný majetek dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dle IAS 38 je nutné rozlišovat pojmy výzkum a vývoj, jelikož výsledky výzkumu nejsou považovány za nehmotná aktiva a zahrnují se do nákladů v okamžiku vzniku výdaje. Výsledky vývoje se pak uznávají jako nehmotné aktivum za splnění stanovených podmínek, např. existence záměru dokončit nehmotné aktivum a jeho následný prodej.

Pro vykazování nehmotných aktiv si účetní jednotky mohou vybrat ze dvou modelů, model pořizovacích nákladů a model přecenění. Při prvotním vykazování však platí, že se nehmotné aktivum oceňuje na úrovni pořizovacích nákladů skládajících se z nákupní ceny včetně cla, náklady na zaměstnanecké požitky související s uvedením aktiva do

<sup>63</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví 2012, Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Albatros Media, a.s., 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

provozuschopného stavu a náklady na vyzkoušení manipulace aktiva. Pořizovací náklady tj. historická cena, se nadále snižují o oprávky a veškeré ztráty vzniklé ze snížení hodnoty nehmotného aktiva s konečnou dobou životností. V případě nehmotných aktiv s neurčitou dobou životností se pořizovací náklady snižují pouze o ztráty ze snížení hodnoty.

Model přecenění znamená vykazování nehmotného aktiva v reálné hodnotě k datu přecenění snížené o oprávky a veškeré ztráty ze snížení hodnoty. Reálná hodnota, tzv. fair value je částka, za kterou může být dané aktivum prodáno mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek. Nehmotné aktivum může být podle výše uvedeného modelu přeceněno směrem nahoru nebo směrem dolů. Při přecenění směrem nahoru je toto přecenění vykázáno jako fond z přecenění, tedy rozvahově. Výsledkově je možné přecenění směrem nahoru zaúčtovat pouze pokud by došlo ke zvratu původně snížené hodnoty aktiva v minulosti. Přeceňuje-li se však aktivum směrem dolů, je nutné jeho vykázání výsledkově.

Co se týká odpisování nehmotných aktiv, jsou vykazovány jako součást výsledku hospodaření za účetní období a odepisují se po celou dobu jejich ekonomického využívání. Při vyřazení nehmotných aktiv musí dojít k jejich odúčtování.

#### **Aplikace standardu IAS 38 ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

Podle informací z české účetní závěrky, společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o., kterou tvoří „rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výsledovce.“<sup>64</sup> je konečný stav dlouhodobého nehmotného majetku celkem 17 599 tis. Kč [18]. Položkově se nehmotný majetek skládá ze softwaru, ocenitelných práv, nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku a jiného DNM. Přehled nehmotného dlouhodobého majetku je uveden v následující tabulce 4.5.

**Tab. 4.5 Přehled DNM k 31. 12. 2012 (v tis. Kč) podle české legislativy<sup>65</sup>**

<b>Položka</b>	<b>Stav k 31. 12. 2011</b>	<b>Stav k 31. 12. 2012</b>
Software	2 556	2 391
Ocenitelná práva	0	12 856
Nedokončený DNM		2 352
Jiný DNM	0	0
<b>Celkem</b>	<b>2 556</b>	<b>17 599</b>

*Vlastní zpracování dle podkladů hlavní účetní společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.*

<sup>64</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 18 odst. 1

<sup>65</sup> Příloha účetní závěrky 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

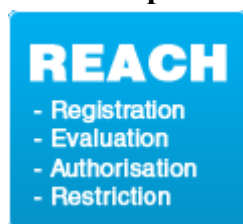


V rámci převodu na vykazování dle mezinárodních účetních standardů je předpoklad, že software, ocenitelná práva i ostatní dlouhodobý majetek, který představuje především výdaje na registrační poplatky a náklady spojené se systémem kontroly životního prostředí REACH splňují podmínky uznání nehmotného aktiva v plné výši. Proto v přehledu dlouhodobého nehmotného majetku podle české legislativy a podle mezinárodních standardů žádné změny nebudou aplikovány. Pokud by však nehmotné výsledky výzkumu a vývoje i software v souladu se standardem nebylo možné aktivovat jako nehmotné aktivum je nutné jej odúčtovat. Odúčtování nehmotných aktiv z majetku se pak provede na vrub nákladového účtu – spotřeba výkonu a ve prospěch účtu nehmotných aktiv.

#### **4.6.1 Systém kontroly životního prostředí REACH ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.**

V souvislosti s předmětem podnikání, tedy oblast chemického průmyslu je nutné zmínit termín REACH. Je to jeden z nejrozsáhlejších systémů kontroly životního prostředí v rámci evropské legislativy. Název je sestaven z počátečních písmen slov **R**egistrace (registration) **E**valuace (evaluation) a **A**utorizace (authorisation, restriction) **C**hemických látek a jeho cílem je zajistit, aby se do roku 2020 používaly pouze známé a životně nezávadné chemické látky, viz Obr. 4.1. Podle této legislativy musí být každá používaná chemická látka registrována u centrálního úřadu spolu s informacemi o původu a vlastnostech. Povinnost registrace se vztahuje pouze na látky vyráběné či dovážené do EU v celkovém ročním objemu 1 tuny. Registrace každé látky je z hlediska nákladovosti velmi náročný proces, jelikož je třeba uvést i přes 8 000 údajů ke každé látce a náklady na registraci jedné látky se pohybují v řádech 250 000 EUR. Pro společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. představovaly náklady na REACH v roce přechodu na IAS/IFRS, tedy v roce 2011 přes 13 mil. Kč. Společnost dané náklady evidovala v běžných provozních nákladech, ale dne 29. 6. 2011 vydalo Ministerstvo financí ČR prohlášení, že náklady na REACH budou podle IFRS i podle české účetní legislativy dlouhodobým nehmotným majetkem, který se bude odepisovat maximálně 72 měsíců. Díky tomuto ustanovení se v roce 2011 musel upravit výsledek hospodaření společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. o odpisy a zároveň se musely snížit provozní náklady.

**Obr. 4.1<sup>66</sup> Logo systému kontroly životního prostředí**



#### **4.7 IAS 40 Investice do nemovitostí<sup>67</sup>**

Problematiku investice do nemovitostí řeší na rozdíl od českého pojetí samostatný standard IAS 40, jež vstoupil v platnost roku 2001 a platí pro všechna období od 1. 1. 2005 a dále. Tento standard se týká nejen investic do nemovitostí, ale i pozemků, budov a staveb držených za účelem prodeje nebo příjmu z nájemného. Jako investici do nemovitosti lze tak chápat pozemek držený za účelem jeho dlouhodobého zhodnocení, pozemek držený za účelem jeho neurčitého využití v budoucnosti nebo budovu pořízenou za účelem jejího dalšího pronájmu. Pokud v průběhu užívání dojde ke změně, může dojít k reklasifikaci jednotlivých standardů, např. z IAS 40 na IAS 16 a to zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investice do nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem.

Stejně jako nehmotná aktiva se investice do nemovitostí oceňují při prvotním vykázání pořizovací cenou, kdy po následném vykazování je preferován model přecenění výsledkově před modelem pořizovací ceny. Odúčtování pak probíhá v okamžiku ukončení jejího užívání, prodeje, popřípadě vložení do finančního leasingu.

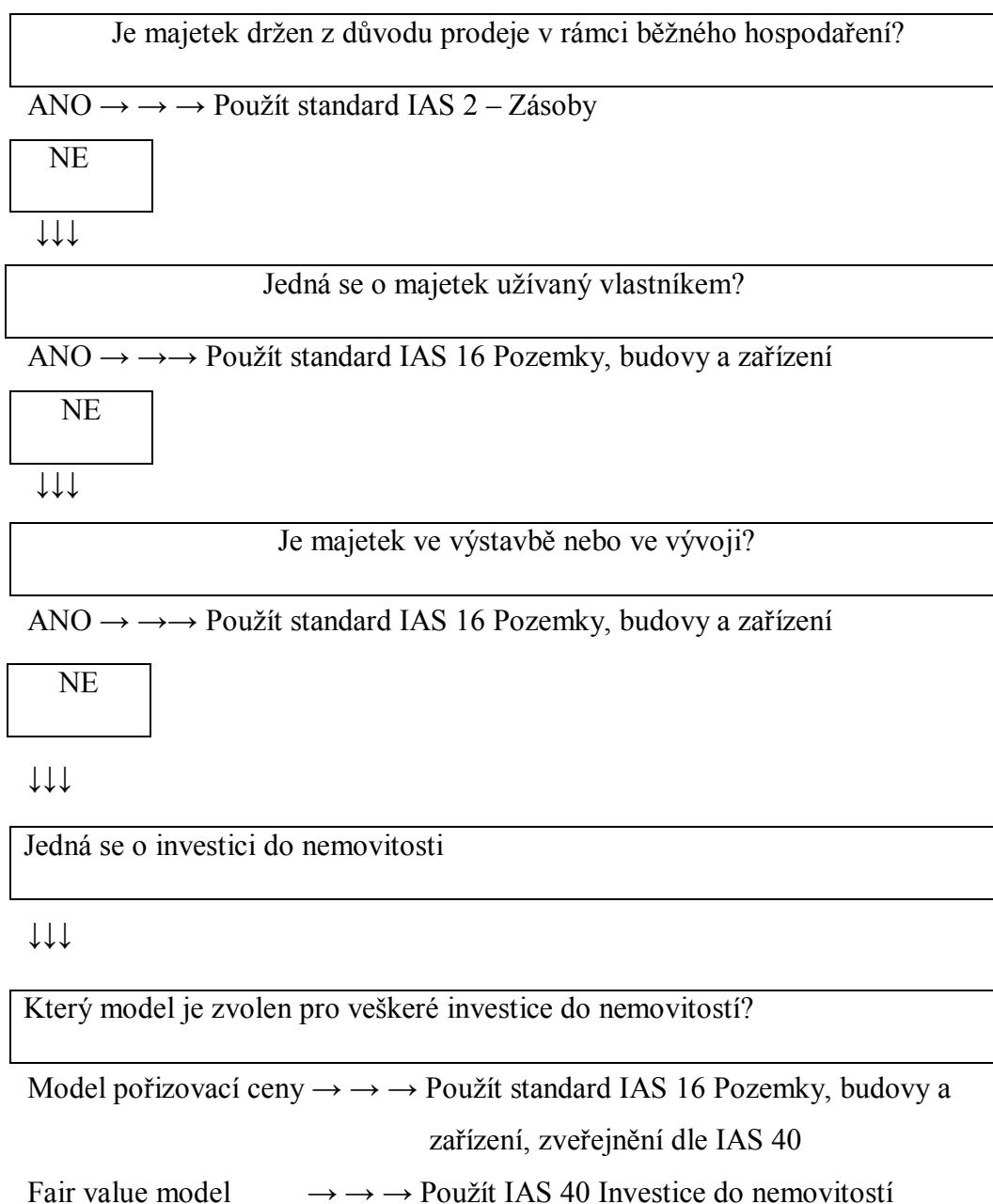
Jelikož mají nemovitosti v rozvaze tři podoby – zásoby, dlouhodobá hmotná aktiva, investice do nemovitostí, je často velmi obtížné určit, v jaké situaci daný standard použít. Pro správný výběr příslušného standardu byl vytvořen tzv. rozhodovací strom (Krupová, Mládek, 2003).

---

<sup>66</sup>BorsodChem MCHZ. [online]. [cit. 2013-01-15]. Dostupné z: <http://www.borsodchem-cz.com/REACH/Introduction.aspx>

<sup>67</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vyd. Ostrava: NOVAPRESS, s.r.o., 2011. 162s. ISBN 978-80-7418-104-7.

#### Obr. 4.2 Rozhodovací strom



Investice do nemovitostí se při prvotním vykázání ocení pořizovací cenou, jak již bylo zmíněno a poté je možné se rozhodnout pro jeden z následujících cenových modelů (viz výše zobrazený rozhodovací strom).

#### Aplikace standardu IAS 40 ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. v březnu 2012 z důvodu nadbytečných peněžních prostředků nakoupila pozemek blízko sídla společnosti zastavěný betonem, který chce v budoucnosti využívat jako parkoviště. Pozemek společnost eviduje na účtu 031 –

Pozemky v účetní hodnotě 295 080,- Kč. Stávající parkoviště je v současné době dostačující a proto se společnost rozhodla tento pozemek pronajímat od května 2012 sousední firmě. Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. si nechala stanovit prostřednictvím odhadce skutečnou hodnotu pozemku v částce 350 800,- Kč.

Tento pozemek není určen k prodeji ani k běžnému užívání a nejedná se o majetek ve výstavbě. Společnost vyhodnotila dané aktivum jako investici do nemovitosti, jelikož byly splněny veškeré podmínky pro vykázání daného aktiva jako aktivum podle IAS 40. První podmínka byla splněna pravděpodobností budoucího ekonomického užitku z této investice, a jelikož náklady na pořízení této investice jsou spolehlivě oceněny pořizovací cenou včetně dalších souvisejících nákladů, byla splněna i další podmínka pro uznání daného aktiva.

Prvotní ocenění pozemku je na úrovni pořizovací ceny, která v sobě nezahrnovala žádné dodatečné náklady související s pořízením. Jelikož neexistují žádné pochybnosti o uznání přímo přiřaditelných nákladů k této investici, je možné vykázat tento pozemek v pořizovací ceně jako investici do nemovitostí. Tato transakce se může ale uskutečnit až od května 2012, doby zahájení pronájmu, jelikož nemovitosti držené pro její budoucí využití majitelem se klasifikují jako položka pozemků v souladu se standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. zařadila majetek jako investici do nemovitosti k 1. 12. 2012 v reálné hodnotě 350 800,- Kč. Pořizovací cena 295 080,- Kč byla tedy nižší než jeho reálná hodnota a společnosti vznikl přírůstek z přecenění jako součást vlastního kapitálu v částce 55 720,- Kč (rozdíl mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou). Společnost, jež si zvolila ocenění investic do nemovitostí reálnou hodnotou, musí tuto metodu ocenění aplikovat na všechny budoucí investice do nemovitostí.

České účetní standardy neznají pojem investice do nemovitostí a proto společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. musí snížit hodnotu pozemků o částku 295 080,- Kč a zároveň se zařadí nová investice do nemovitostí v částce 350 800,- Kč, viz Tab. 4.6. Současně vzniká společnosti již zmíněný rozdíl z přecenění mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou v částce 55 720,- Kč.

**Tab. 4.6 Vykazování pozemku jako investice do nemovitosti dle IFRS**

Datum	Transakce	Hodnota	Změna dle IFRS
01. prosinec 2012	Vyřazení pozemku z IAS 16 v PC	295 080,- Kč	Snížení položky pozemků dle IAS 16
	Zařazení pozemku jako investice do nemovitosti dle IAS 40 v reálné hodnotě	350 800,- Kč	Zvýšení položky investic do nemovitostí dle IAS 40
	Rozdíl z přecenění	55 720,- Kč	Zúčtování přírůstku z přecenění

*Zdroj: Vlastní zpracování dle podkladů hlavní účetní společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.*

#### **4.8 Přehled základních rozdílů mezi českou legislativou a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku<sup>68</sup>**

V porovnání s českou právní úpravou je oceňování, zachycování a vykazování pozemků, budov a zařízení podle IAS/IFRS výrazně odlišné. Tyto rozdíly vyplývají zejména z různých principů a zásad obou systémů. Česká legislativa a české účetní standardy vymezují dlouhodobý majetek jako celek, kdy není samostatně vykazován majetek s jiným účelem pořízení či držení, viz Tab. 4.7.

Co se týká oceňování majetku, v obou systémech je možné nalézt podobné ustanovení, nicméně vymezení pořizovací ceny podle ČÚS je popsáno podrobnějším způsobem. Je otázkou volby, zda česká účetní jednotka bude úroky a jiné výpůjční náklady aktivovat do pořizovací ceny majetku. Podle IAS/IFRS je však povinností účetní jednotky aktivovat výpůjční náklady do pořizovací ceny.

Česká právní úprava rozlišuje opravy a udržování a technické zhodnocení jako výdaje vynaložené v souvislosti s aktivem po jeho uvedení do užívání. Opravy a udržování se vykazují do nákladů pomocí účtu 511 – *Opravy a udržování* a technické zhodnocení, jak již bylo řečeno, zvyšuje pořizovací cenu daného aktiva. Naše legislativa je se standardy v přímém rozporu zejména u uznávání rezerv na opravy majetku, jelikož podle mezinárodních standardů je zakázáno vytvářet rezervy na budoucí výdaje. V případě významných revizí a kontrol je také možné použít problematiku časového rozlišení nákladů. Oproti tomu IFRS mají zcela rozdílný přístup při zachycení následných výdajů, které jsou vykazovány jako položky dlouhodobých aktiv. Výměna významné části aktiva je pak vykazována podle komponentního přístupu, přičemž zbytková hodnota předešlé komponenty je odúčtována.

<sup>68</sup> PASEKOVÁ, Maria a kol. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

Dle české účetní legislativy se do nehmotných aktiv zahrnují zřizovací výdaje, které však podle IAS/IFRS nesplňují definici nehmotného aktiva, neznamení budoucí ekonomický prospěch a jsou vykázány jako náklad příštího období. Oproti tomu výdaje na výzkum lze ve výjimečných případech uznat podle mezinárodních standardů jako nehmotné aktivum, kdežto podle české legislativy jsou tyto výdaje vždy nákladem v příslušném období.

Mezi standardem IAS 16 a českou legislativou je možné shledat nejvíce odlišností. IFRS definují pozemky, budovy a zařízení obecně, kdežto české účetní standardy definují tento majetek výčtem jednotlivých položek, který bývá často ovlivňován daňovou legislativou. Do IAS 16 se zahrnují významné náhradní díly, které se nespotřebovávají každodenně a odepisují se. Podle ČÚS se náhradní díly neodepisují, ale zařazují se do spotřeby jako běžné zásoby. Stejným způsobem se zahrnují náklady na generální prohlídky, které se podle mezinárodních standardů odepisují a vykazují jako samostatné aktivum. V českém účetnictví se na generální prohlídky musí vytvořit rezerva prostřednictvím nákladů. Model přecenění pořizovací ceny směrem nahoru není v českém účetnictví povolen, zachytit je možné pouze snížení hodnoty majetku prostřednictvím tvorby opravných položek k majetku. Mezinárodní standardy IFRS však přecenění pozemků, budov a zařízení umožňují pomocí reálné hodnoty. Druhý způsob nabízí nechat aktiva v pořizovací ceně a snížit je o oprávků a případně kumulované ztráty ze snížení hodnoty podle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Podstatným rozdílem je problematika odpisů, kdy sice podle českých účetních standardů je možné využít komponentní odpisování, nicméně tato možnost není příliš často využívána. Podle ČÚS je tedy komponentní odpisování dobrovolné, kdežto IFRS přímo ukládají povinnost vykazovat jednotlivé složky majetku a zařízení odděleně a odpisovat je komponentně, pokud mají odlišnou dobu životnosti a jejich pořizovací cena je významná. Mimo to se odepisuje také konsolidační rozdíl vzniklý z přecenění a to i v případě, pokud je záporný. Rovněž přístup k odpisování nehmotných aktiv je rozdílný, což způsobuje nepoměr mezi naší účetní legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Specifickou kategorií majetku jsou investice do nemovitostí, které ČÚS nedefinují, ale podle IFRS se jedná o nemovitost drženou za účelem jejího zhodnocení v budoucnosti buď formou nájemného či formou zhodnocení kapitálu. Rovněž IFRS 5 jsou kategorií mezinárodního účetnictví. Česká legislativa pojem dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti nezná.

**Tab. 4.7 Přehled rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a ČÚS ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. v Kč**

Položka	Vykázání dle IFRS	Vykázání dle ČÚS	Rozdíl
Pozemky	101 500 920	101 796 000	Vyřazení pozemku v účetní hodnotě 295 080,- Kč
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	865 969 240	865 909 000	Aktivace významného náhradního dílu v částce 60 240,-Kč
Aktiva držená k prodeji a k ukončované činnosti	141 945	x	Aktivace osobního automobilu v účetní hodnotě 141 945,- Kč
Investice do nemovitostí	350 800	x	Přeřazení pozemku do investic do nemovitostí v reálné hodnotě 350 800,- Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Výše uvedená tabulka představuje shrnutí významných rozdílů mezi vykazováním majetku ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. podle české legislativy a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podrobné vysvětlení rozdílů a aplikace standardu včetně konkrétních částek ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. byly uvedeny v kapitolách o jednotlivých standardech.

Prvním rozdílem je vykazování investice do nemovitostí, kde společnost zařadila pozemek, který začala pronajímat. Jeho hodnota je uvedena v reálné hodnotě dle znaleckého posudku v částce 350 800,- Kč. Tato hodnota je vyšší než účetní hodnota pozemku 295 080,- Kč, což není podle ČÚS přípustné. Podle české legislativy lze hodnotu majetku pouze dočasně snížit, nikoliv zvýšit a proto se položka pozemků snížila dle IFRS o účetní hodnotu pozemku. Zároveň byl pozemek přeřazen do položky investice do nemovitostí v reálné hodnotě.

Položka samostatné movité věci a soubory movitých věcí byla ovlivněna aktivací významného náhradního dílu v částce 60 240,- Kč.

Významným rozdílem mezi ČÚS a IFRS je vykazování položky aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti dle IFRS 5, což česká legislativa nedefinuje. Do této položky společnost zařadila osobní automobil, který se rozhodla z důvodu dostatečného nevyužití v budoucnosti prodat.

Budovy byly vykázány ve stejné hodnotě, jelikož se v průběhu roku neobjevila žádná skutečnost, která by zapříčinila jejich změnu. Rovněž finanční leasing není společnost povinna přepočítávat dle IAS 17 z důvodu nízké hodnoty dle konsolidačních pravidel mateřské společnosti.

Výše uvedené rozdíly měli také vliv na odloženou daň z titulu přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou majetku, což však není předmětem této diplomové práce.

Z uvedeného porovnání obou účetních systémů je zřejmé, že proces harmonizace ještě není plně dokončen a stále existuje řada rozdílů mezi základním pojetím dlouhodobého majetku. Harmonizační proces proto pokračuje i nadále a jeho snahou je rozšířit povinnosti vykazování podle IAS/IFRS nejen na účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou kótovány na burze cenných papírů, ale také na malé a střední podniky. Současně probíhá proces konvergence, který si za cíl klade především vytvoření jednotného účetního systému, jednotnou vizi tak, aby docházelo k postupnému odstraňování těchto rozdílů, které ztěžují proces rozhodování jednotlivých uživatelů účetních jednotek.



## 5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo v návaznosti na její zadání charakterizovat problematiku vykazování dlouhodobého majetku, vymezit způsoby odpisování, oceňování a aplikovat zjištěné poznatky na praktických příkladech. Jednotlivé aspekty a principy vykazování majetku byly analyzovány na konkrétní společnost s ručením omezeným tak, aby došlo k propojení teorie s praxí. Byly zde stručně popsány jednotlivé kroky související s přechodem účetní jednotky na mezinárodní standardy účetního výkaznictví, základní povinnosti při vykazování dlouhodobého majetku podle IAS/IFRS a charakterizovány základní standardy týkající se dlouhodobého majetku ve společnosti.

Jelikož se problematika vykazování majetku řídí širokou škálou právních předpisů, zákonů a vyhlášek a jiných norem, je velmi jednoduché přestat se v této problematice orientovat. Z tohoto důvodu byla celá první teoretická část věnována dlouhodobému majetku z účetního a daňového pohledu, byly zde detailně popsány povinnosti účetní jednotky při pořízení, ocenění a vyřazení majetku. Druhá polovina první kapitoly se pak věnuje způsobům odpisování majetku, jeho inventarizací a evidencí majetku.

Jak již vyplývá ze zadání diplomové práce, celá problematika vykazování majetku podle českých standardů a podle IAS/IFRS je prezentována na společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o., která je poprvé od 1. 1. 2011 povinna díky své mateřské společnosti vykazovat účetní závěrku a tudíž i majetek podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Celá třetí část se věnuje této společnosti, jejímu předmětu podnikání, firemní kultuře, bezpečnosti a vztahů s veřejností. Závěrečná kapitola má pak upozornit na rozsáhlé změny, které společnosti vzniknou v souvislosti s přechodem na IAS/IFRS. Jednotlivé změny jsou popsány a zahrnuty v konkrétních tabulkách a příkladech tak, aby došlo k lepší názornosti.

Vykazování majetku podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví se v současné době stává čím dál častější a to nejen díky povinnosti vykazovat účetní závěrku podle IAS/IFRS. Většina firem plně chápe a uvědomuje si rozvoj hospodářství a ekonomiky i za hranice svého státu a vykazování účetní závěrky podle mezinárodních pravidel se tak stává základním měřítkem úspěchu. Vlastníci firem tudíž dělají vše pro to, aby jejich informace byly srovnatelné, pravdivé, nenadhodnocené a důvěryhodné především pro zahraniční investory, banky a finanční orgány. Splněním těchto kritérií se účetní jednotky stávají konkurenceschopné a dokážou obstát na mezinárodním trhu a trhu cenných papírů.

Problematika mezinárodního účetnictví a jeho harmonizace je téma velmi rozsáhlé a vděčné k zamyšlení, čímž se stává vhodným tématem ke klasifikační práci, jelikož přináší řadu možností a způsobů, jak danou problematiku prezentovat. Česká legislativa již převzala některá ustanovení mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku, zejména při aplikaci komponentního odpisování a zbytkové hodnoty. Jejich aplikace je zatím pouze dobrovolná, nicméně lze předpokládat jejich povinné zavedení v rámci procesu harmonizace. Česká republika by v rámci sladování účetních systémů měla uvažovat o zavedení dalších řešení dle IFRS nejen v oblasti dlouhodobého majetku, aby byly rozdíly mezi těmito účetními systémy co nejmenší.

V obou účetních systémech bylo nalezeno mnoho podobných přístupů, ale zároveň se zde byly zjištěny podstatné rozdíly, jež měly vliv na hodnotu dlouhodobého majetku a na vykazování položek v jednotlivých kategoriích. Česká republika již převzala některé metody vykazování majetku podle IAS/IFRS do své legislativy, např. komponentní odpisování, ale pouze na bázi dobrovolné aplikace. K postupnému zmenšování a odstranění rozdílů mezi českou legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví by měla Česká republika do svých účetních předpisů zavést i další způsoby řešení obsažené v IFRS a to nejen v oblasti dlouhodobého majetku.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha. 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 326 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] FICBAUER, Jirí a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vyd. Ostrava: NOVAPRESS, s.r.o., 2011. 162s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- [4] GREUNING, Hennie van. *International financial reporting standards and practical guide*. 4th ed. Washington, D. C.: World Bank, c2006, 299 s. ISBN 0-8213-6768-4.
- [5] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 2007. 1. Vyd. Praha: Kernberg Publishing, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd . Olomouc: ANAG. 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [9] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví 2012, Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Albatros Media, a.s., 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.
- [10] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [11] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 1. vyd. Praha: MERITUM. 2012. 736 s. ISBN 978-80-7357-744-5.
- [12] KRUPOVÁ, Lenka a MLÁDEK Robert a kol. *IAS v příkladech III. díl*. 1 vyd. Praha: VOX, a.s. 2003. 320 s. ISBN 80-86324-33-8.
- [13] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.
- [14] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2012*. 1. vyd. Brno: Albatros Media a.s., 2012. 291 s. ISBN 978-80-266-0040-4.

- [15] PASEKOVÁ, Maria a kol. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [16] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 303 s. ISBN 978-80-7263-660-0.
- [17] RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetní případy 2012*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 168 s. ISBN 978-80-247-4257-1.
- [18] STROUHAL, Jiří., ŽIDLICKÁ, Renáta., KNAPOVÁ, Bohuslava., *Účetnictví 2009 Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 659 s. ISBN 978-80-251-2425-3.
- [19] VALOUCH, Pavel. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s. 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

## **Legislativa**

- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [22] Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů
- [23] Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů
- [24] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [25] Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy
- [26] Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky
- [27] Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- [28] Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- [29] Český účetní standard pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek

## **Tištěná periodika**

- [30] Interní zpravodaj rozvoj 4/2012 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o., 20 stran
- [31] KOCH, Jiří. Odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu. *Účetnictví v praxi*. 2011. roč. 15, č. 2, s. 40. ISSN 1211-7307.

- [32] Příloha účetní závěrky 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky roku 2012.
- [33] Výroční zpráva 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky roku 2012.
- [34] Zpráva auditora 2011 společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. a údaje z účetní závěrky roku 2012.
- [35] Zpráva o vlivu na životní prostředí společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. 2011

### **Internetové zdroje**

- [36] Aktuálně.cz: Daňové výhody při nákupu auta končí, zbývá pár hodin. KUČERA, Petr. [online]. 30.06.2010 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: <http://aktualne.centrum.cz/finance/doprava/clanek.phtml?id=670553>
- [37] BorsodChem MCHZ. [online]. [cit. 2013-01-15]. Dostupné z: <http://www.borsodchem-cz.com/REACH/Introduction.aspx>
- [38] BorsodChem MCHZ: Urazili jsme dlouhou cestu. *BorsodChem MCHZ, s.r.o.: Historie* [online]. [cit. 2013-02-17]. Dostupné z: <http://www.borsodchem-cz.com/About-us/History.aspx>
- [39] Deloitte. *IFRS do kapsy 2010* [online]. Praha : [s.n.], 2010 [cit. 2013-03-04]. Dostupné z WWW:<[http://www.deloitte.com/assets/DcomCzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomCzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf)>.
- [40] JUSTICE.CZ. [online]. [cit. 2013-01-15]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a395074&typ=full&klic=2hm649>
- [41] REACH. [online]. [cit. 2013-01-15]. Dostupné z: <http://www.reach.cz/>

## Seznam zkratek

CP	cenné papíry
CO <sub>2</sub>	oxid uhličitý
ČÚS	český účetní standard
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
HM	hmotný majetek
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví)
NM	nehmotný majetek
RO	roční odpis
ROS	roční odpisová sazba
RPC	reprodukční pořizovací cena
SIC	Standards Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
SME	malé a střední podniky
TZ	technické zhodnocení
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon o daních z příjmů

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013



Petra Nožínová

## **Seznam tabulek**

Tab. 2.1 Stanovená doba odpisování majetku

Tab. 3.1 Historie společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

Tab. 3.2 Průměrný přepočtený počet zaměstnanců a vedení společnosti v tis. Kč

Tab. 3.3 Odhadovaná doba životnosti dlouhodobého hmotného majetku

Tab. 3.4 Struktura dlouhodobého hmotného majetku společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.  
v tis. Kč

Tab. 3.5 Odhadovaná doba životnosti dlouhodobého nehmotného majetku

Tab. 3.6 Struktura dlouhodobého nehmotného majetku společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.  
v tis. Kč

Tab. 3.7 Vybrané ukazatele finanční analýzy ve společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o.

Tab. 4.1 Aktivace významného náhradního dílu dle IAS/IFRS

Tab. 4.2 Příklad rozdělení majetku společnosti – chladicí věže na komponenty

Tab. 4.3 Finanční leasing uplatněný na osobní auta

Tab. 4.4 Přehled měsíčních splátek finančního leasingu

Tab. 4.5 Přehled DNM k 31. 12. 2012 (v tis. Kč) podle české legislativy

Tab. 4.6 Vykazování pozemku jako investice do nemovitosti podle IFRS

Tab. 4.7 Přehled rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a ČÚS ve  
společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. v Kč

## **Seznam obrázků**

Obr. 3.1 Logo společnosti

Obr. 4.1 Logo systému kontroly životního prostředí

Obr. 4.2 Rozhodovací strom

## **Seznam schémat**

Schéma 3.1 Organizační struktura společnosti



